



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.724003/2011-61
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.885 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 2 de abril de 2024
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
RUMO S.A.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

ÁGIO INTERNO - INDEDUTIBILIDADE

Não é dedutível a amortização de ágio interno, isto é, formado por meio de transações entre entidades submetidas a controle comum, seja antes, seja depois do vigor da Lei nº 12.973/2014.

LUCROS DE CONTROLADAS NO EXTERIOR. TRATADOS INTERNACIONAIS CELEBRADOS PELO BRASIL QUE CONTENHAM CLAUSULA COM BASE NO ARTIGO 7º DA CONVENÇÃO MODELO DA OCDE. COMPATIBILIDADE COM O ARTIGO 74 DA MP 2.158-35/2001.

Não existe conflito entre o artigo 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001 com os tratados que contenham cláusula erigida com base no art. 7º da Convenção-Modelo da OCDE, uma vez que este dispositivo não regula a tributação dos lucros das empresas por parte do seu país de residência, ainda que tais lucros possam decorrer de lucros apurados por controladas residentes no outro país signatário do acordo internacional.

MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVAS MENSAS DE IRPJ E CSLL. COBRANÇA CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA SOBRE OS TRIBUTOS APURADOS NO FINAL DO PERÍODO DE APURAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. CONSUNÇÃO OU ABSORÇÃO.

As multas isoladas, aplicadas em razão da ausência de recolhimento de estimativas mensais, não podem ser cobradas cumulativamente com a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor apurado no ajuste anual do mesmo ano-calendário. Deve subsistir, nesses casos, apenas a exigência da multa de ofício, restando as multas isoladas absorvidas por esta.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. ART. 67 DO ANEXO II DO RICARF. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial que aponta como paradigma de divergência acórdão sem similitude fática com o aresto recorrido, ou que não favoreça a tese do Recorrente e, portanto, não o aproveita.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: (i) quanto ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, por maioria de votos, não conhecer do recurso, vencido o Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto (relator original) que votou pelo conhecimento parcial apenas em relação à matéria “da nulidade parcial do lançamento por vício formal” e a Conselheira Edeli Pereira Bessa que votou pelo conhecimento parcial em maior extensão, também em relação à CSLL na dedução de parte perdas com hedge; (ii) relativamente ao Recurso Especial do Contribuinte, por maioria de votos, conhecer parcialmente do recurso apenas em relação às matérias “validade do ágio gerado entre partes relacionadas”, “lucros no exterior” e “impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício”, vencido o Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto (relator original) que votou por conhecer do recurso em maior extensão, também em relação às matérias “demonstração do custo contábil dos investimentos e inexistência de ganho de capital” e “inexistência de ágio interno no caso”, e a Conselheira Edeli Pereira Bessa que votou pelo conhecimento também da matéria “impossibilidade de exigência de multa isolada após o encerramento do ano-base”. No mérito, quanto ao recurso do contribuinte, acordam em: (i) por maioria de votos, negar provimento em relação à matéria “validade do ágio gerado entre partes relacionadas” (“ágio interno”), vencidos os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator ad hoc), Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior e Jandir José Dalle Lucca que votaram por dar provimento. Votou pelas conclusões do voto vencedor a Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic e pelas conclusões do voto vencido o Conselheiro Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior; (ii) por voto de qualidade, negar provimento ao recurso em relação à matéria “lucros no exterior/tratados” vencidos os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator ad hoc), Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior e Jandir José Dalle Lucca que davam provimento; e (iii) por maioria de votos, dar provimento à matéria “multa isolada concomitante”, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por negar provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes. O Conselheiro Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior não votou quanto ao conhecimento, prevalecendo voto proferido pelo Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto (relator original). Designado relator ad hoc o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto as Conselheiras Edeli Pereira Bessa e Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic. Julgamento realizado após a vigência da Lei n.º 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator *ad hoc*

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo dos Santos Pereira Júnior, Jandir Jose Dalle Lucca (substituto) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

Considerando que o presente Julgador foi nomeado como relator *ad hoc* do presente processo, sirvo-me da minuta de relatório inserida pelo relator original, Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, em arquivo disponibilizado no diretório corporativo do CARF, a seguir reproduzida na íntegra:

Trata-se de Recursos Especiais de Divergência contra o Acórdão n.º 1401-001.396 (e-fls. 1477/1534), da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF, que deu provimento parcial ao recurso voluntário e negou provimento ao recurso de ofício, assim ementado:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

NULIDADE.

Além de não se enquadrar nas causas enumeradas no artigo 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972, e não se tratar de caso de inobservância dos pressupostos legais para lavratura do auto de infração, é incabível falar em nulidade do lançamento quando não houve transgressão alguma ao devido processo legal.

ATOS SOCIETÁRIOS OCORRIDOS EM PERÍODO DE APURAÇÃO JÁ DECAÍDO. REFLEXOS TRIBUTÁRIOS EM PERÍODOS NÃO ALCANÇADOS PELA DECADÊNCIA.

Considerando que os efeitos tributários contestados pela autoridade fiscal ocorreram em período não alcançado pelo prazo decadencial de cinco anos, por ocasião da ciência do lançamento fiscal, descabe a alegação de impossibilidade de questionamento da legalidade de atos societários ocorridos em período já decaídos e cujos reflexos tributários estão agora repercutindo.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO. FUNDAMENTO ECONÔMICO EM EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA DE EMPRESA

CONTROLADA. TRANSAÇÃO DOS SÓCIOS COM ELES MESMOS. AUSÊNCIA DE SUBSTÂNCIA ECONÔMICA.

É descabida a amortização pela contribuinte de ágio interno, com fundamento econômico em expectativa de rentabilidade futura de empresa controlada, pois não é possível reconhecer uma mais-valia de um investimento quando originado de transação dos sócios com eles mesmos, haja vista a ausência de substância econômica na operação e de não resultar de um processo imparcial de valoração, num ambiente de livre mercado e de independência entre as duas companhias.

LUCROS DISPONIBILIZADOS POR EMPRESA CONTROLADA LOCALIZADA NA ARGENTINA. CONVENÇÃO INTERNACIONAL PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO.

A convenção internacional para evitar a dupla tributação firmada com a Argentina impede que o Brasil exija tributos da empresa controlada/coligada localizada na Argentina, mas não veda a tributação dos lucros distribuídos ou postos à disposição do acionista domiciliado no Brasil, em função de sua participação societária naquela, que tem natureza de dividendos; o fato de a controladora no Brasil deter mais de 10% do capital da controlada/coligada na Argentina não torna o lucro por esta disponibilizado isento do imposto de renda no Brasil, haja vista o imposto pago na Argentina referir-se ao “*Impuesto a Las Ganancias*”, que incide sobre o lucro apurado, e não sobre os dividendos por ela disponibilizados.

GANHO DE CAPITAL. INTEGRALIZAÇÃO DE AUMENTO DO CAPITAL SOCIAL MEDIANTE CONFERÊNCIA DAS AÇÕES DE EMPRESA CONTROLADA. VALOR DE INTEGRALIZAÇÃO NÃO DETERMINADO COM FUNDAMENTO ECONÔMICO EM RENTABILIDADE FUTURA.

A integralização pela contribuinte do aumento do capital social de investida mediante conferência das ações de controlada, cujo valor não foi nessa operação determinado com fundamento econômico em expectativa de rentabilidade futura, exige apuração do eventual ganho de capital, considerando-se como valor de alienação o do aumento do capital constante da alteração contratual, pois não se trata de mera substituição de ativos, mas da materialização da transmissão onerosa da propriedade da participação societária, fato que configura ato jurídico correspondente a espécie do gênero alienação.

GANHO DE CAPITAL. CUSTO DE AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA AVALIADA PELO PATRIMÔNIO LÍQUIDO. ÁGIO CONSTITUÍDO NA AQUISIÇÃO COM FUNDAMENTO ECONÔMICO EM RENTABILIDADE FUTURA. POSTERIOR CONTABILIZAÇÃO DE DESPESAS ADICIONAIS APURADAS PELA INVESTIDA E RELATIVAS A PERÍODOS ANTERIORES À AQUISIÇÃO PELA INVESTIDORA. RECONHECIMENTO INDEVIDO NA INVESTIDORA A TÍTULO DE COMPLEMENTO DO ÁGIO.

O valor do ágio constituído com fundamento econômico em rentabilidade futura, sobre participação societária adquirida de terceiros, deve ser apurado pela investidora mediante desdobramento do custo de aquisição, por ocasião da aquisição do investimento avaliado pelo patrimônio líquido; as despesas adicionais apuradas pela investida, com base em novas verificações efetuadas em procedimento de auditoria, acarretam diminuição do patrimônio líquido (ou aumento do patrimônio líquido negativo) da investida, cujo reflexo deve ser

sido reconhecido pela investidora (controladora) mediante equivalência patrimonial e não pode alterar o valor do ágio originalmente constituído; assim, o valor contabilizado como complemento de ágio não deve ser considerado na apuração do custo contábil dessa participação societária para efeito de apuração do ganho de capital.

GANHO DE CAPITAL. VALOR CONTÁBIL DE INVESTIMENTO AVALIADO PELO PATRIMÔNIO LÍQUIDO.

O valor contábil para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação de investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido corresponde à soma algébrica dos seguintes valores: I - valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte; II - ágio ou deságio na aquisição do investimento; III - provisão para perdas que tiver sido computada, como dedução, na determinação do lucro real.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS EM VALOR SUPERIOR AO DO SALDO COMPENSÁVEL DE EXERCÍCIOS ANTERIORES.

A compensação de prejuízos fiscais, observado o limite de 30% do lucro líquido ajustado, fica limitada ao saldo compensável de exercícios anteriores.

GLOSA DE DESPESAS.

Somente são dedutíveis custos e despesas que, além de comprovados por documentação hábil e idônea, preencham os requisitos da necessidade, normalidade e usualidade. A contabilidade e os documentos fiscais fazem prova a favor do contribuinte.

OPERAÇÕES DE HEDGE. DEDUTIBILIDADE.

O artigo 77 da Lei nº 8.981/95 prevê que a dedutibilidade de despesas com operações de hedge requer que a operação esteja protegendo as atividades operacionais da pessoa jurídica ou que se destine a proteger direitos e obrigações da pessoa jurídica.

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO INCIDENTE SOBRE O TRIBUTO APURADO COM BASE NO LUCRO REAL ANUAL. COMPATIBILIDADE.

Para fatos geradores ocorridos após a edição da Medida Provisória 351/2007, publicada no DOU em 22 de janeiro de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007, é possível a aplicação concomitante de multa isolada e de ofício, mesmo após o encerramento do ano-calendário.

DECORRÊNCIA. CSLL.

Tratando-se de tributação reflexa de irregularidades descritas e analisadas no lançamento de IRPJ, constantes do mesmo processo, e dada à relação de causa e efeito, aplica-se o mesmo entendimento à CSLL.

CSLL. CONVENÇÃO INTERNACIONAL PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. INAPLICABILIDADE.

As disposições contidas na Convenção firmada pelo Brasil com a Argentina, para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda, não se aplicam à CSLL por esta ter sido instituída posteriormente, ser uma contribuição com fim específico e não se enquadrar na definição de imposto idêntico ou substancialmente semelhante ao imposto de renda. [...]

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício. Por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares de nulidade e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos seguintes termos: 1) Por unanimidade de votos, NEGAR provimento em relação à falta de contabilização do ganho de capital apurado na integralização do aumento de capital da JPESPE; 2) Por unanimidade de votos, NEGAR provimento em relação ao ágio interno na Logispar; 3) Por maioria de votos, DAR provimento em relação as operações remanescentes de hedge. [...] 4) Por maioria de votos, DAR provimento em relação à glosa de encargos financeiros, relativos a juros e variação cambial pagos sobre empréstimos em moedas nacional e estrangeira. [...]; 5) Pelo voto de qualidade, NEGAR provimento em relação à tributação dos lucros disponibilizados pelas controladas no exterior ALL Argentina e Boswells (Uruguai). [...] 6) Por unanimidade de votos, DAR provimento parcial para ajustar a compensação de 30% (trinta por cento) do valor remanescente da base de cálculo apurada após o julgamento; 7) Por unanimidade de votos, DAR provimento parcial para cancelar as estimativas não pagas em relação ao ano-calendário de 2006; 8) Pelo voto de qualidade, NEGAR provimento em relação a estimativas não pagas em relação ao ano-calendário de 2007. [...] 9) Por unanimidade de votos, NEGAR provimento em relação aos juros sobre a multa de ofício; 10) Por unanimidade de votos, NEGAR provimento em relação às demais matérias.

Contra o acórdão foram opostos embargos:

- Embargos de Declaração opostos pela Fazenda Nacional (e-fls. 1536/1538), admitidos mediante despacho (e-fls. 1541/1542) e decididos mediante o acórdão de embargos n.º 1401-001.548 (e-fls. 1543/1551) que acolheu em parte os embargos e integrou os fundamentos omissos, sem efeitos infringentes.
- Embargos Inominados opostos pela Unidade Preparadora (e-fls. 1598/1601), admitidos mediante despacho (e-fls. 1604/1615) e decididos mediante o acórdão de embargos n.º 1401-001.820 (e-fls. 1616/1636) que rejeitou os embargos.
- Embargos de Declaração opostos pelo sujeito passivo (e-fls. 1663/1681), parcialmente admitidos mediante despacho (e-fls. 1886/1889). A parcela admitida foi submetida ao Colegiado, daí resultando o acórdão de embargos n.º 1401-002.353 (e-fls. 1891/1904) que supriu omissões, com efeitos infringentes em relação ao ganho de capital e sem efeitos infringentes em relação à omissão de lucros apurados por controlada no exterior.
- Embargos de Declaração opostos pela Fazenda Nacional (e-fls. 1906/1908) em face do acórdão de embargos n.º 1401-002.353, rejeitados mediante o despacho de e-fls. 1911/1913.

Também foram interpostos os seguintes recursos:

- Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional (e-fls. 1553/1571), admitidos mediante despacho (e-fls. 1574/1591). O sujeito passivo apresentou suas contrarrazões (e-fls. 1780/1808).
- Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional (e-fls. 1915/1920) contra o acórdão de embargos n.º 1401-002.353, que teve seguimento negado mediante despacho (e-fls. 1923/1926). Contra essa decisão foi interposto agravo (e-fls. 1928/1932), rejeitado mediante despacho (e-fls. 1938/1943).

□ Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo (e-fls. 2635/2683), ao qual foi dado parcial seguimento, conforme despacho de e-fls. 3300/3314, declarando-se definitiva a decisão, no que se refere à matéria “**(8) necessidade de compensação de tributos pagos no exterior**”, com fundamento no art. 71, §2º, inciso V, do Anexo II do RICARF.

Em seu primeiro Especial, a i. PGFN suscita divergência quanto (i) possibilidade de decretação de nulidade do lançamento por vício de motivação; (ii) limites de dedutibilidade da base de cálculo da CSLL; e (iii) glosa de Despesa Financeira - Perdas em Operações de *Hedge*.

A r. presidência deu seguimento integral ao Especial e a Contribuinte apresentou contrarrazões.

Posteriormente, a PGFN apresentou Recurso Especial em face do Acórdão em Embargos n.º 1401-002.353, proferido pela Primeira Turma Ordinária desta Câmara na sessão de julgamento de 10 de abril de 2018., de fls. 1915 e seguintes, suscitando divergência quanto aos embargos serem utilizados como instrumento recursal nos casos de erro in judicando.

Referido Recurso teve seu seguimento negado. Apresentado Agravo, este foi rejeitado.

A contribuinte apresentou recurso especial que, segundo informação fiscal de fls. 3412-3413, tem por objeto as matérias resumidas no quadro a seguir:

1.	Insustentação dos autos de infração – reconhecimento do equívoco na apuração da base de cálculo – iliquidez e incerteza.	Rejeitada
2.	Demonstração do custo contábil dos investimentos e inexistência de ganho de capital.	ADMITIDA
3.	Ausência de observância ao princípio da verdade material na análise dos documentos apresentados pela Recorrente e da legitimidade do custo.	Rejeitada
4.	Inexistência de ágio interno no caso.	ADMITIDA
5.	Validade do ágio gerado entre partes relacionadas.	ADMITIDA
6.	Inexistência de previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio considerada indedutível pela fiscalização.	ADMITIDA
7.	Impossibilidade de exigência de IRPJ e CSLL sobre os lucros apurados pelas controladas da Recorrente no exterior – necessidade de observância aos tratados internacionais para evitar a dupla tributação.	ADMITIDA
8.	Necessidade de compensação de tributos pagos no exterior.	Rejeitada
9.	Impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício.	ADMITIDA
10.	Impossibilidade de exigência de multa isolada após o encerramento do ano-base.	ADMITIDA

É em síntese o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Redator *ad hoc*

Como Redator *ad hoc*, também sirvo-me da minuta de voto inserida pelo relator original, Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, constante do diretório corporativo do CARF, a seguir reproduzida na íntegra e cujo posicionamento ora é por mim acompanhado apenas parcialmente.

Recurso especial do Contribuinte - Admissibilidade

Tempestivo o Recurso Especial.

Assim dispõe o RICARF no art. 67 de seu Anexo II acerca do Recurso Especial de divergência:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º Para efeito da aplicação do **caput**, entende-se que todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são distintas das Turmas e Câmaras instituídas a partir do presente Regimento Interno.

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

§ 4º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.

§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas, na sua integralidade, no corpo do recurso, admitindo-se ainda a reprodução parcial da ementa desde que o trecho omitido não altere a interpretação ou o alcance do trecho reproduzido. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

I - Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

II - decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543- C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil; e (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, e

IV - decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 13. As alegações e documentos apresentados depois do prazo fixado no caput do art. 68 com vistas a complementar o recurso especial de divergência não serão considerados para fins de verificação de sua admissibilidade.

§ 14. É cabível recurso especial de divergência, previsto no caput, contra decisão que der ou negar provimento a recurso de ofício.

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF nº 39, de 2016)

[...]

Como já restou assentado pelo Pleno da CSRF¹, “*a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles*”.

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffoli², “*a similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, incorrente, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal*”.

Trazendo essas considerações para a prática, forçoso concluir que a *divergência jurisprudencial* não se estabelece em matéria de prova, e sim em face da aplicação do Direito, mais precisamente quando os Julgadores possam, a partir do cotejo das decisões (recorrido x paradigma(s)), criar a convicção de que a interpretação dada pelo Colegiado que julgou o *paradigma* de fato reformaria o acórdão recorrido.

Adotadas essas premissas, passo à análise das divergências suscitadas.

“demonstração do custo contábil dos investimentos e inexistência de ganho de capital”

¹ CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

² EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

A recorrente indica como paradigma o acórdão n. **1402-001.786, de 2014**. O recurso foi admitido quanto à matéria nos seguintes termos:

14. No que se refere a essa segunda matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

15. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *as despesas adicionais apuradas pela investida, com base em novas verificações efetuadas em procedimento de auditoria, [...] não podem alterar o valor do ágio originalmente constituído*, o **acórdão paradigma apontado** (Acórdão n.º 1402-001.786, de 2014) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, ser possível *a contabilização dos ajustes ao balancete de verificação* [da investida, esclareço], *como suporte para a contabilização do ágio pago*.

No caso, entendo restar caracterizada a divergência suscitada.

“inexistência de ágio interno no caso”

A recorrente sustenta que se trata de operação relacionada entre partes não relacionadas, com a subsequente transferência do investimento adquirido entre entidades de um mesmo grupo. Estabelecido o cenário fático suscita divergência entre o acórdão recorrido e os paradigmas n. **9101-003.609, de 2018 e 1402-001.402, de 2013**.

O recurso foi admitido nos seguintes termos:

21. Relativamente a essa quarta matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

22. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *é descabida a amortização, pela contribuinte, de ágio interno, com fundamento econômico em expectativa de rentabilidade futura de empresa controlada*, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos n.ºs 9101-003.609, de 2018, e 1402-001.402, de 2013) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *é legítima a transferência do investimento com ágio, notadamente quando existentes restrições societárias e regulatórias que orientaram a criação de empresa “veículo” (primeiro acórdão paradigma) e que as operações subsequentes que permitirão ao contribuinte amortizar o ágio registrado* [transferência de ágio, esclareço], *desde que se trate de operações lícitas e legalmente previstas pelo nosso ordenamento jurídico, não têm o condão de desconstituir a natureza de um ágio legítimo (segundo acórdão paradigma)*.

No caso, entendo restar caracterizada a divergência suscitada.

“validade do ágio gerado entre partes relacionadas”

A recorrente sustenta que ainda que ágio interno fosse, há precedentes autorizando sua dedutibilidade. Indica como paradigmas o acórdão n. 1301-001.297, de 2013. O recurso foi admitido nos seguintes termos:

23. Com referência a essa quinta matéria, também **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

24. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *é descabida a amortização, pela contribuinte, de ágio interno, com fundamento econômico em expectativa de*

rentabilidade futura de empresa controlada, o acórdão paradigma apontado (Acórdão n.º 1301-001.297, de 2013) decidiu, de modo diametralmente oposto, que o Decreto-lei n.º 1.598/77, [...], em nenhum momento determinou que o ágio não possa surgir entre empresas de um mesmo grupo econômico.

No caso, entendo restar caracterizada a divergência suscitada.

“inexistência de previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio considerada indedutível pela fiscalização”

A Recorrente suscita divergência quanto à interpretação do art. 57 da Lei n. 8.981/95. O recurso foi admitido com base nos Acórdãos *paradigmas* n.ºs 9101-002.310, de 2016, e 1103-00.630, de 2012.

Ocorre, porém, que o Acórdão n.º 9101-002.310 não tratou de despesas com amortização de ágio deduzidas após incorporação, mas sim de participação mantida na investidora, ao passo que o Acórdão n.º 1103-00.630 exonerou a CSLL em situação na qual a Turma Julgadora já havia cancelado a glosa para o próprio IRPJ.

Tratam-se, portanto, de situações fático-jurídicas dessemelhantes, o que prejudica o conhecimento recursal, na linha de precedentes mais recentes dessa 1ª Turma da CSRF, a exemplo do Acórdão n.º **9101-006.374**, cujo entendimento ora adoto e transcrevo:

Não há divergência jurisprudencial quando os precedentes comparados tenham tratado de amortização de ágio em contextos jurídicos diversos.

O paradigma 9101-002.310 não tratou de despesas com amortização de ágio deduzidas após incorporação, mas de participação mantida na investidora. Já o caso dos autos discute a glosa de despesas com amortização de ágio tomadas em razão da incorporação, e pretensamente registradas com base nos critérios trazidos pela Lei 9.532/1997. Panoramas jurídicos diversos, portanto.

Quanto ao paradigma 1103-00.630, embora ali também se tratasse de amortização fiscal do ágio na forma da Lei 9.532/1997, e seu voto condutor traga argumentos contrários à indedutibilidade das amortizações no âmbito da CSLL, naqueles autos foi dado provimento integral ao recurso voluntário, afirmando-se o não cabimento da glosa não só na base da CSLL, como também do IRPJ. Assim, o outro Colegiado do CARF decidiu a questão sob circunstâncias distintas daquelas que a Contribuinte quer ver prevalecer nestes autos, qual seja, que a exigência de CSLL seja cancelada ainda que afirmada a indedutibilidade no âmbito do IRPJ.

Não conheço, assim, da matéria em comento.

“impossibilidade de exigência de IRPJ e CSLL sobre os lucros apurados pelas controladas da Recorrente no exterior – necessidade de observância aos tratados internacionais para evitar a dupla tributação”

A Recorrente suscita divergência quanto à interpretação dos tratados para evitar a dupla tributação e seus efeitos na apuração das normas de tributação em bases universais brasileiras, prescritas na MP 2158-35/2001. O recurso foi admitido nos seguintes termos:

27. Quanto a essa sétima matéria, também **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

28. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *a convenção internacional para evitar a dupla tributação [...] não veda a tributação dos lucros distribuídos ou postos à disposição do acionista domiciliado no Brasil, em função de sua participação societária naquela, que tem natureza de dividendos, o acórdão paradigma apontado* (Acórdão nº 101-95.802, de 2006) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que *não são [...] tributados no Brasil os dividendos recebidos por um residente do Brasil e que, de acordo com as disposições da Convenção, são tributáveis em outro país.*

No caso, entendo restar caracterizada a divergência suscitada.

“impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício”

A Recorrente suscita divergência quanto à interpretação do art. 44 da Lei 9.430/96. O recurso foi admitido nos seguintes termos:

33. No que se refere a essa nona matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

34. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, *para fatos geradores ocorridos após a edição da Medida Provisória 351/2007, publicada no DOU em 22 de janeiro de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007, é possível a aplicação concomitante de multa isolada e de ofício*, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 1202-001.228, de 2015, e 1301-001.680, de 2014) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *é inaplicável a penalidade quando há concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual, ainda que após a vigência das alterações da Lei nº 11.488/2007 (primeiro acórdão paradigma) e que é inaplicável a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas quando há concomitância com a multa de ofício proporcional sobre o tributo devido no ajuste anual, mesmo após a vigência da nova redação do art. 44 da Lei 9.430/1996 dada pela Lei 11.488/2007 (segundo acórdão paradigma).*

No caso, entendo restar caracterizada a divergência suscitada.

“impossibilidade de exigência de multa isolada após o encerramento do ano-base”

O recurso foi admitido nos seguintes termos:

35. Por fim, no tocante a essa décima matéria, também **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

36. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, *para fatos geradores ocorridos após a edição da Medida Provisória 351/2007, publicada no DOU em 22 de janeiro de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007, é possível a aplicação concomitante de multa isolada e de ofício, mesmo após o encerramento do ano-calendário*, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 1301-001.680, de 2014, e 1402-001.669, de 2014) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *a jurisprudência da CSRF consolidou-se no sentido de que não cabe a aplicação da multa isolada após o encerramento do período (primeiro acórdão paradigma) e que é improcedente a aplicação de penalidade pelo não recolhimento de estimativa quando a fiscalização apura, após o encerramento do exercício, valor de estimativas superior ao Imposto de*

Renda da Pessoa Jurídica ou Contribuição Social sobre o Lucro Líquido apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício (segundo acórdão paradigma).

A princípio, entendo restar caracterizada a divergência suscitada. Contudo, seguindo a inteligência da Súmula CARF n. 178:

Súmula CARF n.º 178

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

A inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 9101-003.353, 9101-005.362, 9101-005.078, 9101-004.290, 9101-004.320, 9101-004.416, 9101-004.544, 9101-002.777, 1802-00.572, 1202-000.732, 1401-00.361, 1101-00.255 e 1301-001.787.

Neste aspecto, entendo que a decisão seguiu a inteligência da referida Súmula, razão pela qual não deve ser conhecida a matéria.

Recurso especial da Fazenda Nacional - Admissibilidade

Tempestivo o Recurso Especial da Fazenda Nacional.

A Fazenda Nacional teve admitido seu recurso em relação a três pontos de divergência suscitados. Neste aspecto, consideradas as premissas estabelecidas na sessão anterior, passamos à análise de sua admissibilidade.

DA NULIDADE PARCIAL DO LANÇAMENTO POR VÍCIO FORMAL

A Recorrente suscita divergência quanto aos efeitos da contrariedade ao art. 142 do CTN. A matéria foi admitida nos seguintes termos:

Examinando os acórdãos paradigmas verifica-se que trazem o entendimento de que "é nulo, por vício formal, o lançamento tributário quando não estiverem presentes todos os elementos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, bem como, quando se constatar confusa contextualização dos elementos de prova que visavam determinar o fato gerador da obrigação, e os que forem formalizados com erro na determinação da matéria tributável".

Consta no voto condutor do acórdão recorrido:

De fato, a glosa de perdas apuradas nas contratações realizadas junto a Boswells e ao Banco Pactual somente poderia ter sido fundamentada na falta ou ausência de comprovação destas despesas, tendo em vista que a ausência, nos autos, da documentação comprobatória com detalhamento das operações de *hedge* contratadas com a Boswells e o Banco Pactual inviabiliza a verificação da sua necessidade.

De igual modo, não procede a glosa das operações realizadas junto ao Banco Santander no ano-calendário de 2007, posto que inexistem nos autos a correspondente glosa de encargos financeiros desnecessários de empréstimos contratados nesse período. Conforme bem apontado no voto condutor da decisão de piso, as únicas glosas no Termo de Verificação Fiscal (item "c") refere-se a empréstimos liquidados no ano-calendário de 2006.

Diante do exposto, também em relação a este tema, considero que o presente recurso de ofício não merece provimento.

O acórdão recorrido, por seu turno, vem considerar que "a glosa de perdas apuradas nas contratações realizadas [...] somente poderia ter sido fundamentada na falta ou ausência de comprovação destas despesas, tendo em vista que a ausência, nos autos, da documentação comprobatória com detalhamento das operações de *hedge* contratadas [...] inviabiliza a verificação da sua necessidade [e ainda] inexistente nos autos a correspondente glosa de encargos financeiros desnecessários de empréstimos contratados [bem como] o presente recurso de ofício não merece provimento." "Assim deve ser dado "provimento [ao recurso] em relação as operações remanescentes de *hedge*".

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se discordantes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial pela PGFN, pois o vício apontado no acórdão recorrido acarreta a anulação formal, e não o provimento do recurso..

A contribuinte sustenta que a Fazenda Nacional não teria interesse de recorrer em relação à esta matéria.

Em que pese a princípio a reforma do julgado possa não ter efeitos práticos no caso concreto, verifica-se divergência na interpretação da matéria que deve ser sanada, razão pela qual conheço do recurso neste aspecto.

Da dedutibilidade de despesas de CSLL

A recorrente suscita divergência quanto ao critério para dedutibilidade de despesas da base de cálculo da CSLL, que foi admitida nos seguintes termos:

Examinando o acórdão paradigma verifica-se que traz o entendimento de que "tendo a glosa se dado em razão da constatação de desnecessidade das despesas financeiras, o que as toma indedutíveis também da base de cálculo da CSLL é o próprio conceito de resultado do exercício apurado com observância da legislação comercial."

Consta no voto condutor do acórdão recorrido:

Sobre o tema, assim se manifestou a decisão de piso, fls. 1194:

184. [...] como inexistente no artigo 13 da Lei nº 9.249, de 1995, e nos demais diplomas legais citados qualquer determinação para adição à base de cálculo da CSLL do valor das despesas desnecessárias e não usuais ou normais para realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, não há como se manter a glosa das perdas em operações de *hedge* e das despesas financeiras não necessárias tratadas nos itens "b" e "c" do Termo de Verificação e Encerramento Parcial de Procedimento Fiscal (fls. 404-459).

Considero inteiramente correto o entendimento adotado pelo colegiado julgador *a quo*, razão pela também em relação à CSLL considero que o presente recurso de ofício merece ser indeferido.

O acórdão recorrido, por seu turno, vem considerar que "qualquer determinação para adição à base de cálculo da CSLL do valor das despesas desnecessárias e não usuais ou normais para realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, não há como se manter a glosa das perdas em operações de *hedge* e das despesas financeiras não necessárias".

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se discordantes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial pela

PGFN, uma vez que "o julgado recorrido considerou serem as despesas desnecessárias dedutíveis da base de cálculo da CSLL".

A inadequação do paradigma n. 107-08.870 para referendar o Especial em relação à despesas de Swap já foi objeto de análise no acórdão n. 9101-005.042:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1996

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO PARCIAL. BASE DE CÁLCULO DA CSLL. DEDUTIBILIDADE DE PERDAS EM OPERAÇÕES DE SWAP. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA DO PARADIGMA APRESENTADO. LEGISLAÇÃO DIVERSA. NÃO CONHECIMENTO.

Não deve ser conhecida a porção do Recurso Especial para a qual se apresenta como Acórdão paradigma decisão baseada em arcabouço fático, relevante para a matéria especificamente questionada, diverso daquele que se revela nos autos. A relevância jurídica de tal discrepância factual, como óbice para o manejo do Apelo Especial, resta inquestionável quando é constatado que a legislação que rege os fatos tratados no Acórdão paradigma é diversa daquela que regula as circunstâncias colhidas pela Fiscalização no feito.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 1996

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto à matéria juros sobre a multa, vencidos os conselheiros Andréa Duek Simantob (relatora), André Mendes Moura e Viviane Vidal Wagner, que conheceram integralmente do recurso. No mérito, na parte conhecida, por unanimidade de votos, acordam em dar-lhe provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Caio Cesar Nader Quintella. (documento assinado digitalmente) Andréa Duek Simantob – Presidente em Exercício e Relatora (documento assinado digitalmente) Caio Cesar Nader Quintella - Redator designado Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andre Mendes de Moura, Livia de Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amelia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente).

Peço vênia para transcrever excerto do voto vencedor na ocasião:

(...)

Diferentemente daquilo entendido pela I. Relatora - e também, previamente, acatado pelo r. Despacho de Admissibilidade - quanto à demonstração satisfatória de dissídio jurisprudencial regimentalmente exigido sobre a primeira matéria questionada (intitulada como glosa de despesas não operacionais da base de cálculo da CSLL), entende-se que não há a similitude fática necessária entre os Acórdãos recorrido e paradigma, os quais trataram de legislação diversa.

Isso pois, como se verifica do teor da ementa e do próprio voto condutor do v. Acórdão nº 107-08870 paradigma, a *rubrica* da despesa lá tratada era de despesas financeiras, consubstanciadas em **taxas e encargos relativos a empréstimo contraído no mercado e repassado à coligada**. Confira-se:

(...)

Primeiramente, temos que a base legal daquela outra Autuação é a cláusula geral de dedutibilidade de despesas da apuração do Lucro Real, veiculada no art. 47 da Lei nº 4.506/64 (correspondente ao art. 242 do RIR/94, repetido no art. 299 do RIR/99 – e atualmente contida no art. 311 do RIR/18), que trata *das despesas operacionais, necessárias, usuais ou normais* para as operações e transações da pessoa jurídica ou para a manutenção da fonte produtora.

Ao seu turno, o *ratio decidendi* desse v. Acórdão paradigma, em relação à dedução das despesas financeiras com empréstimo da base de cálculo da CSLL, foi exatamente sua desnecessidade, vez que repassado o financiamento a outra companhia sem cobrança, deduzindo indevidamente as taxas e encargos devidos à Instituição Financeira com a qual se contraiu tal numerário. A I. Relatora chega a dizer que tais valores não deveriam sequer ter sido computados no Lucro Líquido, por serem alheias à empresa autuada, denotando um reconhecimento de violação do próprio *princípio contábil da entidade*.

Desse modo, é certo que lá se tratou de 1) despesas com taxas e encargos referentes a empréstimo, 2) sujeitas e glosadas com base na regra geral do art. 47 da Lei nº 4.506/64, tido como aplicável à CSLL, 3) consideradas desnecessárias 4) por terem sido repassadas para outra companhia, sem cobrança correspondente de encargos.

Já no v. Acórdão nº 1201-00.049, ora recorrido, o Auto de Infração que lá foi tratado refere-se a glosa de perdas com operações de swap. Confira-se:

(...)

Resta muito claro que, no presente caso, a Autuação tratou, especificamente, de glosa da despesa representada pela monta excedente das perdas em operação de swap, com base legal na previsão especial do art. 74, § 4º, da Lei nº 8.981/96. Em nenhum momento invocou-se o art. 47 da Lei nº 4.506/64, ou a ponderação de necessidade da despesa e nem um eventual conflito de sua dedução com a identidade patrimonial da entidade.

E, por sua vez, o v. Acórdão fundamentou o afastamento de tal glosa na inaplicabilidade do art. 74, § 4º, da Lei nº 8.981/96 para a apuração da base de cálculo da CSLL, vez que trataria apenas do cálculo do Lucro Real, remetendo à previsão do art. 57 da Lei nº 8.981/96 para arrimar essa conclusão, entendendo que seria necessária determinação específica em Lei específica para impor tal restrição pretendida pelo Fisco.

Dessa forma, conclui-se que aqui se tratou de 1) despesa com excedente de perdas em operação de swap, 2) glosada com base na regra especial e específica do art. 74, §4º, da Lei nº 8.981/96, 3) por acusação objetiva, sem qualquer ponderação de se sua necessidade 4) não envolvendo repasse a coligada ou desvinculação da despesa para a entidade.

Posto isso, não restam dúvidas que não reside no v. Acórdão paradigma a necessária similitude fática para o manejo do Recurso Especial. Mais do que isso: a base legal invocada pelas Autoridades Fiscais de cada Autuação e, posteriormente, tratada pelas C. Turmas de Julgamento foi diferente, não havendo aqui sequer a demonstração de que foi dado à legislação tributária interpretação divergente, conforme prevê o caput art. 67 do RICARF.

Havendo apenas um singular paradigma trazido pela Parte insurgente para tal matéria, não merece prosseguimento o tema da glosa das despesas com operações de swap da base de cálculo da CSLL, como pretendido no Recurso Especial.

No caso concreto, o agente fiscal entendeu serem desnecessárias as despesas correspondentes, além não serem usuais ou normais à atividade da empresa, conforme arts. 299 e 300 do RIR de 1999, em face da alegada desnecessidade dos empréstimos protegidos. Ademais, o acórdão recorrido, adota como premissa o art. 13 da Lei n. 9249/95 que não foi objeto de escrutínio pela decisão paradigma.

Conforme se nota, trata-se também de situações fáticas distintas, razão pela qual o paradigma não serve para suscitar a divergência, nos termos do art. 67 do RICARF.

DAS GLOSA DE DESPESAS COM PERDAS EM OPERAÇÕES DE *HEDGE* E DA GLOSA DE ENCARGOS FINANCEIROS DESNECESSÁRIOS.

A Recorrente suscita divergência quanto à dedutibilidade de despesas com operações de hedge e encargos financeiros **aplicados no mercado financeiro** e não nas operações para as quais os contratos foram originalmente contratados. A matéria foi admitida nos seguintes termos:

Examinando os acórdãos paradigmas verifica-se que trazem o entendimento de que "não há direito à dedutibilidade nas operações de hedge quando o negócio jurídico evidencia caráter especulativo" [e ainda que] "as despesas financeiras relativas a empréstimos repassados a empresas ligadas não se afiguram como necessárias (usuais e normais), sendo, pois, indedutíveis".

Consta no voto condutor do acórdão recorrido:

Quanto às despesas com operações de hedge, o voto vencido, neste ponto, adotou *ipsis litteris* os fundamentos do acórdão recorrido, que deu provimento parcial à Impugnação do contribuinte, cancelando parte da glosa sob o fundamento de que: (i) para os contratos firmados com o Banco Pactual e Boswel, datados de 2006, o contribuinte não apresentou os documentos necessários para se comprovar a existência da contratação das operações, por isso, o crédito fiscal foi erroneamente lançado, devendo estar fundamentado na falta de comprovação das perdas nessas operações de hedge; e (ii) para os dois contratos firmados com o Banco Santander, datados de 2007, a fiscalização não demonstrou o motivo pelo qual as perdas apuradas seriam desnecessárias ou não usuais.

Em relação à outra parte da glosa de despesas com operações de hedge, o voto vencido, assim como o acórdão recorrido, entendeu que para a dedução das perdas com as demais operações de hedge, é necessário que tais operações sejam consideradas necessárias e usuais. Como tais operações foram realizadas para a proteção contra oscilações de taxas e preço de contratos de empréstimos, cujos recursos foram aplicados no mercado financeiro antes de serem utilizados para os investimentos aos quais os empréstimos se destinavam, tais operações não seriam consideradas necessárias ou usuais para a atividade do contribuinte.

O Contribuinte, por sua vez, argumentou que tais operações foram realizadas para proteger seus investimentos na Argentina e para proteger empréstimos contra perdas decorrentes de variação cambial e de taxas de juros e que ambas as operações estão intrinsecamente relacionados às suas atividades operacionais.

A Turma entendeu que a dedutibilidade de despesas com operações de hedge é regida pelo artigo 77, da Lei nº 8.981/95, *in verbis*:

“Art. 77. O regime de tributação previsto neste Capítulo não se aplica aos rendimentos ou ganhos líquidos: (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

I - em aplicações financeiras de renda fixa de titularidade de instituição financeira, inclusive sociedade de seguro, previdência e capitalização, sociedade corretora de títulos, valores mobiliários e câmbio, sociedade distribuidora de títulos e valores mobiliários ou sociedade de arrendamento mercantil; (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

III - nas operações de renda variável realizadas em bolsa, no mercado de balcão organizado, autorizado pelo órgão competente, ou através de fundos de investimento, para a carteira própria das entidades citadas no inciso I; (Redação dada pela Lei nº 9.249, de 26.12.1995)

IV - na alienação de participações societárias permanentes em sociedades coligadas e controladas, e de participações societárias que permaneceram no ativo da pessoa jurídica até o término do ano-calendário seguinte ao de suas aquisições;

V - em operações de cobertura (hedge) realizadas em bolsa de valores, de mercadoria e de futuros ou no mercado de balcão.

§ 1º Para efeito do disposto no inciso V, consideram-se de cobertura (hedge) as operações destinadas, exclusivamente, à proteção contra riscos inerentes às oscilações de preço ou de taxas, quando o objeto do contrato negociado:

a) estiver relacionado com as atividades operacionais da pessoa jurídica;

b) destinar-se à proteção de direitos ou obrigações da pessoa jurídica.” (destaquei)

Assim, conforme o dispositivo acima, as operações de hedge devem estar relacionadas com as atividades operacionais da pessoa jurídica ou destinar-se à proteção de direitos ou obrigações da pessoa jurídica para ser possível a dedutibilidade de suas despesas para fins de apuração do Lucro Real.

Com efeito, se a Turma entendeu pela regularidade do empréstimo, pela mesma razão, está comprovada que a operação de cobertura fora realizada, seja para proteger os direitos, seja para proteger as obrigações da empresa, uma vez que o primeiro se refere a seus investimentos na Argentina e o segundo se refere a empréstimos.

Por tais razões, a Turma votou por dar provimento ao Recurso Voluntário do Contribuinte, apenas quanto à glosa remanescente de despesas com operações de hedge e quanto à glosa de despesas com encargos financeiros relativos a juros e a variação cambial pagos sobre empréstimos em moedas nacional e estrangeira.

O acórdão recorrido, por seu turno, vem considerar que "se a Turma entendeu pela regularidade do empréstimo, pela mesma razão, está comprovada que a operação de cobertura fora realizada, seja para proteger os direitos, seja para proteger as obrigações da empresa, uma vez que o primeiro se refere a seus investimentos na Argentina e o segundo se refere a empréstimos" [e assim] "por tais razões, a Turma votou por dar provimento ao Recurso Voluntário do Contribuinte, apenas quanto à glosa remanescente de despesas com operações de hedge e quanto à glosa de despesas com encargos financeiros relativos a juros e a variação cambial pagos sobre empréstimos em moedas nacional e estrangeira".

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se discordantes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial pela PGFN, haja vista que "os recursos captados nas operações de *hedge* e nos empréstimos em moeda nacional e estrangeira acabaram não sendo aplicados na atividade operacional da empresa, haja vista terem sido imediata e integralmente utilizados em aplicações financeiras."

Nesta matéria, a contribuinte assinala a ausência de similitude fática. Em relação ao paradigma n. 101-95.281, de 11.11.2005:

Conforme se depreende da simples leitura do referido acórdão paradigma, enquanto este trata de despesas financeiras relativas a empréstimos repassados a empresas ligadas, o presente caso trata de encargos financeiros com empréstimos celebrados entre partes independentes e utilizados pelo próprio tomador do empréstimo, sem repasse a empresas ligadas ou terceiros.

Do acórdão paradigma extrai-se:

Segundo a impugnante, os empréstimos arrolados pela fiscalização não foram repassados para as coligadas e interligadas. Obviamente que o argumento deve ser rechaçado porque se trataram de valores devidamente escriturados pela impugnante indicando os repasses.

A Recorrente tomava recursos externos pagando juros reais de mercado e os repassava a empresas coligadas/interligadas cobrando, valores representativamente inferiores. Os juros por ela pagos sobre os financiamentos foram deduzidos como despesas financeiras.

A condição legal e inafastável para a dedutibilidade das despesas é que as mesmas se caracterizem como necessárias às atividades da empresa ou à manutenção da respectiva fonte produtora.

Não restam dúvidas que as despesas com financiamento de capital de giro, quando os recursos efetivamente ingressam no ativo da empresa e são utilizados para alavancar suas atividades, se caracterizam como necessárias e assim, dedutíveis.

Ressalte-se que apenas se identificam como capital de giro os recursos efetivamente aplicados na atividade da empresa, não se caracterizando como tal os recursos repassados a terceiros, ainda que obtidos através operações impropriamente designadas como financiamento de capital de giro.

Dessa forma, as despesas financeiras relativas a valores que são repassados a empresas ligadas não se afiguram como despesas usuais e normais, sendo, pois, indedutíveis na apuração do lucro real.

Assim, entendo que as características fáticas do acórdão paradigma foram determinantes para a solução alcançada, não se prestando para caracterização da divergência.

Em relação ao acórdão 1103-000.999, de 12.02.2014, a contribuinte alega que este também não apresenta similitude fática, pois o que se discute são operações financeiras especulativas, o que não se apresenta no presente caso.

Nesse aspecto também entendo que o referido paradigma não se presta para caracterizar a divergência suscitada, razão pela qual entendo o recurso não deve ser conhecido em relação à matéria.

Conclusão

Ante todo o exposto, conheço parcialmente do recurso da Fazenda Nacional, apenas em relação à matéria *DA NULIDADE PARCIAL DO LANÇAMENTO POR VÍCIO FORMAL* e também conheço parcialmente do recurso da Contribuinte, com exceção das matérias “*inexistência de previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio considerada indedutível pela fiscalização*” e “*impossibilidade de exigência de multa isolada após o encerramento do ano-base*”, que não deve ser admitida.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Redator *ad hoc*

Recurso Especial do Contribuinte - Mérito

Considerando que nas matérias de mérito conhecidas me alinho ao entendimento do relator originário, também me valho do voto que foi disponibilizado na ocasião, o qual a seguir transcrevo:

Validade do ágio gerado entre partes relacionadas.

Este é um dos temas mais controversos no âmbito da doutrina e da jurisprudência, merecendo uma análise detida e casuística.

Não há como se falar de antemão que qualquer ágio interno deverá ser dedutível para fins de apuração de IRPJ e CSLL, assim como tampouco é possível falar que qualquer ágio interno possui caráter fraudulento ou simulatório.

Assim, “há ágios internos e ágios internos”, de modo que se torna fundamental a análise do contexto fático de geração daquele ágio para que possamos determinar quais serão as consequências tributárias cabíveis.

Mas antes de adentrarmos nos detalhes do ágio interno, cumpre notar o que vem a ser o ágio.

Embora possua essa denominação semântica que indica um sobrepreço em relação a algo, o fato é que o ágio nada mais é do que um resultado do desdobramento do custo de aquisição.

Ou seja, ágio é parte do custo de aquisição. Alguém desembolsou um determinado montante ou ativo com vistas a adquirir uma participação societária, de modo que o ágio é uma parte deste custo de aquisição da participação societária.

Ora se alguém está desembolsando um determinado montante ou ativo para a aquisição de participação societária, temos que há outra parte em um contrato de compra e venda de participação societária que está vendendo uma participação societária e por um valor maior do que era originalmente o seu custo de aquisição. Logo, temos um adquirente comprando uma participação societária com um sobrepreço e um vendedor alienando uma participação societária com um sobrepreço.

Sob a perspectiva do vendedor, a princípio, há um potencial ganho de capital tributável na medida em que está vendendo uma participação societária com sobrepreço. Embora potencialmente tal ganho seja tributável, há diferentes situações que façam com que não haja ou haja apenas uma tributação parcial de tal ganho de capital. Assim, caso o vendedor da participação societária com sobrepreço seja a União, não haverá tributação do ganho de capital deste vendedor. Também podem ocorrer outras situações em que não haverá tributação do ganho de capital, tal qual acontece com a alienação de participações societárias adquiridas e mantidas por mais de cinco anos durante a vigência do artigo 4º, “d”, do Decreto-lei n. 1.510/76.

Vale ressaltar ainda que a dedutibilidade do ágio pago na aquisição de participação societária independe do tratamento tributário de tal sobrepreço na perspectiva do vendedor, ou seja, ainda que não haja uma efetiva tributação do ganho de capital em virtude uma

imunidade, isenção ou redução de base de cálculo, haverá a dedutibilidade do ágio desde que sejam cumpridos os requisitos de sua dedutibilidade.

Por mais que não haja necessidade de tributação do ganho de capital pelo vendedor para que haja a dedutibilidade do ágio sob a perspectiva do comprador da participação societária, tal análise pode ser relevante nos casos de ágio decorrente de aquisição de participações entre partes dependentes.

Assim, ainda que o ágio ocorra em uma operação entre partes dependentes, não há que se falar em qualquer caráter de fraude, dolo ou simulação no âmbito do Direito Tributário quando houve efetiva tributação do sobrepreço oriundo da alienação da participação societária pelo vendedor. Isto é, qual seria a lógica de um “planejamento tributário” em que o vendedor já paga uma alíquota combinada de 34% de IRPJ e CSLL sobre o ganho de capital e o adquirente da participação terá uma dedutibilidade do ágio (de igual montante) após uma operação de incorporação entre investidora e investida e com uma limitação temporal de dedutibilidade mínima de 5 anos (1/60 por mês).

Como consequência de tal raciocínio, se em alguma operação de “ágio interno”, houver comprovação do pagamento de tributo sobre o ganho de capital do vendedor, estará demonstrado por si só o caráter lícito de toda a operação.

Toda esta introdução se fez necessária para uma melhor apresentação do tema, uma vez que se trata de tema relevante e controverso.

Diante de tal cenário, apresento aqui três argumentos para defender a possibilidade de amortização fiscal do ágio interno no caso concreto.

(i) Da ausência de vedação legal à constituição de ágio entre partes dependentes até a edição da Lei n. 12.973/14

Em primeiro lugar, no presente caso a amortização do ágio ocorreu nos anos de 2010 a 2012 e se dava por meio de amortização contábil da então conta de “Ativo Diferido”.

Portanto, o ágio foi gerado e amortizado antes das alterações promovidas pela Lei n. 12.973/14 no Decreto-Lei n. 1.598/77.

Vale notar que a redação original do artigo 20 do Decreto-Lei 1.598/77 previa a necessidade do desdobramento do custo de aquisição dos investimentos avaliados pelo método de equivalência patrimonial em: (i) valor de patrimônio líquido na época da aquisição e (ii) ágio ou deságio na aquisição.

Conforme o §2º do referido artigo, o ágio deveria ser classificado de acordo com as seguintes fundamentações econômicas:

- a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;
- b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;
- c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

Conforme se observa inexistia proibição para que o investimento tivesse sido adquirido com ágio numa operação entre partes independentes.

Tampouco nos parece adequado também limitar o termo “aquisição” a uma relação entre partes independentes.

Ainda merece ser citado o artigo 7º da Lei n. 9.532/97, que trata da amortização do ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura e que assim dispõe:

Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977: (Vide Medida Provisória nº 135, de 30.10.2003)

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "a" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "c" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os cinco anos-calendários subseqüentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.

Desta forma, em relação ao ágio baseado em rentabilidade futura, a legislação permitiu a dedução fiscal no balanço da sucessora dentro do prazo de mínimo de cinco anos.

Ainda, o art. 8º da Lei 9.532/97 afirma que a dedutibilidade fiscal do ágio aplica-se, inclusive, nos casos em que: (i) o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido e (ii) a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária. Destaque-se que o último item autoriza em lei a realização de incorporação às avessas (incorporação da investidora pela investida).

Ao se observar o caso concreto, verifica-se que houve operação de incorporação entre investida e investidora (a chamada “confusão patrimonial”), sendo que o investimento da investidora na investida havia sido feito com ágio nos termos do artigo 20 do Decreto-lei n. 1.598/77 e houve a amortização do ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura no prazo previsto em lei.

Dessa forma, todos os atos societários relacionados à operação foram devidamente formalizados e registrados perante os órgãos competentes, de forma que todas as operações foram feitas “às claras”.

A realização de operações societárias que impliquem na geração de ágio ocorre tanto entre sociedades independentes quanto entre sociedades ligadas. No que tange às operações entre sociedades ligadas, há que se analisar se tais operações são efetuadas nos padrões do mercado.

Sobre o tratamento tributário das operações entre pessoas ligadas, Edmar Oliveira Andrade Filho adverte que:

“As leis tributárias devotam especial atenção às operações realizadas por sujeito passivo com pessoas ligadas (art. 465 do RIR/99) ou partes relacionadas. O espectro significativo destas expressões é amplo e variado; são consideradas pessoas ligadas às sociedades coligadas (art. 243, §1º, da Lei n. 6.404/76) ou controladas (§2º) e também as pessoas que, por determinação legal, sejam consideradas “interdependentes”, interligadas” ou vinculadas”³.

Prossegue, ainda, o referido autor:

“As partes relacionadas podem fazer o que a lei não proíbe, ou não fazê-lo nas mesmas condições que contrariariam com terceiros independentes; as pessoas jurídicas são distintas das pessoas físicas são distintas das pessoas dos sócios, cabendo unicamente à lei restringir a densidade normativa deste princípio jurídico. As citadas normas de bloqueio existem para eliminar os efeitos das operações realizadas fora do âmbito do princípio da equidade ou do ‘dealing at arms length’”⁴.

Assim, não há proibição nas normas tributárias para a ocorrência de operações societárias entre empresas vinculadas com a geração de ágio, no entanto, tal ágio deve ter substância econômica, sendo devidamente fundamentado economicamente.

Nesse sentido, Edmar Oliveira Andrade Filho menciona que:

“o ágio não é inventado a partir do nada; ele é parte integrante do preço de aquisição de participações societárias e, portanto, para que ele surja são sacrificados ativos ou assumidas obrigações por parte do adquirente”⁵.

Afirma, ainda, o referido autor:

“a menos que o ágio não seja fruto de uma operação legítima (sincera e devidamente documentada), não cabe às autoridades fiscais contestar a sua existência e os respectivos efeitos, salvo em caso de fraude, sonegação ou conluio”⁶.

Dessa forma, desde que o ágio tenha se originado de uma operação legítima na qual houve o efetivo pagamento com o sacrifício de um ativo ou com a assunção de obrigações, e esteja devidamente fundamentado, não há óbice de que tal ágio tenha se originado de uma operação com pessoa ligada.

Analisando a não existência de limitação normativa à criação de ágio gerado internamente, Edmar Oliveira Andrade Filho conclui que:

“Se a realização de operações entre as pessoas ligadas é aceita pelo ordenamento jurídico, elas não podem se comportar como se tais operações, desde que legitimamente realizadas, não existissem ou fossem condenadas a priori. A criação de ágio entre partes

³ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Estudos e Pareceres sobre Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas*. São Paulo : MP Editora, 2007. p. 49-50

⁴ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Estudos e Pareceres sobre Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas*. São Paulo : MP Editora, 2007. p. 50-51

⁵ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de Renda das Empresas*. 3 ed. São Paulo : Atlas, 2006. p. 380-2.

⁶ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de Renda das Empresas*. 3 ed. São Paulo : Atlas, 2006. p. 380-2

relacionadas é legítima e tem origem em ganho de capital; não se pode condenar o ágio, porque existem no ordenamento jurídico normas que induzem à sua criação”⁷.

Logo temos que não existem restrições para a criação de ágio em operações societárias entre empresas ligadas e a tal ágio será dedutível desde que o mesmo esteja devidamente fundamentado economicamente, bem como exista transferência financeira que dê origem a tal ágio.

A fundamentação econômica do ágio se dá por meio da elaboração de laudo de avaliação por perito ou empresa especializada. Sobre a necessidade de fundamentação do ágio, Edmar Oliveira Andrade Filho assevera que:

“O sujeito passivo deve produzir provas sobre a existência do ágio ou deságio e o fundamento econômico que lhe foi atribuído. A atribuição de fundamento econômico é ato de valoração (de escolha entre possibilidades igualmente válidas) e tem como consequência a qualificação jurídica do valor respectivo”⁸.

No que tange especificadamente ao o ágio fundamentado na rentabilidade futura, José Luiz Bulhões Pedreira assevera que:

“A decisão da investidora de pagar determinado preço pela participação pode basear-se também em previsão dos resultados da sociedade objeto do investimento – o custo de aquisição é determinado em função do valor dos resultados previstos para determinados exercícios futuros. Esse valor pode ser superior quanto inferior ao de patrimônio líquido contábil, justificando, respectivamente, ágio ou deságio”⁹.

Prossegue, ainda, o referido autor:

“O valor de rentabilidade (ou de lucro líquido) da ação tem fundamento no direito, que esta confere, de participar nos lucros da companhia. Quando avaliada com base na rentabilidade, a ação é considerada na sua natureza de fonte de renda financeira. E o método para determinar o valor de qualquer fonte de renda financeira é calcular o valor presente (descontado) do fluxo futuro de renda que dela deverá ser derivado. Esse valor atual é o montante de capital que, à taxa adotada no cálculo, produz fluxo futuro renda”¹⁰.

Nesse mesmo sentido, Edmar Oliveira Andrade Filho menciona que:

“A ‘previsão de resultados’, requerida pela norma da letra b do §2º do art. 20 do Decreto-lei n. 1.598/77, diz respeito ao virtual montante dos lucros ou prejuízos de exercícios futuros que indicam as projeções realizadas quanto da aquisição da participação societária. Evidentemente, os valores projetados devem ser submetidos a um critério de depuração do fator do tempo. Não é economicamente correto comparar um valor hoje (valor presente) a um valor formado no futuro; é necessário expurgar o

⁷ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Estudos e Pareceres sobre Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas*. São Paulo : MP Editora, 2007. p. 65.

⁸ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Estudos e Pareceres sobre Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas*. São Paulo : MP Editora, 2007. p. 41

⁹ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Finanças e demonstrações financeiras da companhia (conceitos fundamentais)*. Rio de Janeiro : Forense, 1989. p. 698.

¹⁰ PEDREIRA, José Luiz Bulhões, LAMY FILHO, Alfredo. *A Lei das S.A. : pressuposto, elaboração, aplicação*. Rio de Janeiro : Renovar, 1992. p. 769-70.

efeito financeiro e trazer os valores projetados ao valor presente na data de aquisição da participação societária”¹¹.

Dessa forma, diante da ausência de vedação legal, seria possível a aquisição de investimento com ágio em operações com partes dependentes até a edição da Lei n. 12.973/14, sendo a amortização de tal ágio possível após o cumprimento dos requisitos do artigo 7º da Lei n. 9.532/97.

Diante de tal cenário, pode surgir a dúvida: então todo ágio interno originado de operação de aquisição de participação societária anterior à edição da Lei n. 12.973/14 é válido?

Mais uma vez, é importante pontuar que nem tanto ao mar, nem tanto à terra.

É relevante ter em mente que inexistia proibição legal ao registro do ágio em operações entre partes dependentes até a Lei n. 12.973/14. Mas por óbvio não são válidos os ágios internos que foram gerados com base em fraude, dolo ou simulação, devidamente comprovados pela autoridade fiscal.

Há operações e operações que podem resultar em ágio interno. Não há que se ter o preconceito por si só pelo fato de existir um ágio interno. Mas os ágios que foram formados com base em operações comprovadamente fraudulentas devem ser combatidos.

Para demonstrar a existência de ágio interno com causa ou real sob o aspecto tributário, Marcos Takata cita uma série de exemplos em que há ágio devidamente apurado em relações entre partes dependentes. Nessa linha, assinala o referido autor:

“14. Suponha-se que haja aumento de capital de uma sociedade e um dos sócios ou acionistas não o subscreva, sendo integralmente subscrito pelo outro sócio ou acionista (por exemplo, o controlador). Como a empresa em que se organiza a sociedade vale mais que seu valor contábil, o sócio ou acionista que subscrever o aumento de capital daquela irá apurar ágio no aumento de sua participação societária, para que não haja diluição injustificada do outro sócio ou acionista. É um exemplo de ágio interno real ou com causa sob o aspecto jurídico-tributário. Há efetividade ou significado econômico nesse ágio.

14.1. Imagine-se um negócio de aquisição entre duas controladas, ambas com o mesmo controlador. É a aquisição horizontal. Ou seja, uma controlada adquire participação em outra controlada, irmão ou “prima” (as duas têm o mesmo controlador). O investimento adquirido é de tal monta que ele deve ser avaliado pelo MEP. Tal aquisição é feita pela controlada de minoritários da outra controlada. Nessa operação pode ser gerado ágio. Há justificativa ou efetividade econômica nesse ágio. Outro exemplo de ágio interno real ou com causa, nomeadamente sob a esfera tributária.

14.2. Mais. Conjecture-se que o negócio entre duas controladas, como descrito acima, seja de aquisição integral das ações da outra controlada, i.e., seja uma incorporação de ações. Na medida em que a controlada que tem suas ações incorporadas possua minoritários que não sejam os mesmos da controladora (que é de ambas), aqui também pode ser gerado ágio. Este ágio tem significado ou justificativa econômica. É caso de ágio interno real ou com causa, nomeadamente sob o aspecto jurídico-tributário (...)

14.3. Cogite-se de uma pessoa jurídica que resolva incorporar as ações de uma controlada. Esta possui minoritários (outros acionistas que não do grupo). Também aqui, se a investida vale mais que seu valor contábil (e, quiçá, que o valor justo líquido de seus ativos), a relação de substituição de ações pode se dar com base no valor econômico da investida (e da investidora), e a incorporação de ações pode vir a ser feita

¹¹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Estudos e Pareceres sobre Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas*. São Paulo : MP Editora, 2007. p. 40

por esse valor econômico (um critério de avaliação) da investida. Haverá um ágio no investimento, pago pela incorporadora de ações, através da emissão de ações entregues aos novos acionistas da incorporadora de ações (antigos acionistas da que teve as ações incorporadas) – leia-se, aos minoritários, diretos ou indiretos. (...) É inegável que esse ágio tem causa, é efetivo ou real, sob o aspecto jurídico-tributário”¹².

Como se observa a partir dos exemplos trazidos por Marcos Takata, “há ágios internos e ágios internos”.

Na mesma linha, Ricardo Mariz de Oliveira nos traz outro exemplo de um ágio interno válido ao afirmar que:

“Porém, há, sim, situações em que se justifica ágio dentro de um grupo de empresas, como, por exemplo, e em tese, quando uma pessoa jurídica subscreva capital de outra cujo controlador seja a mesma pessoa física ou jurídica que a controle, mas cujas pessoas jurídicas (a que aumenta o capital e a que o subscreva) tenham acionistas minoritários distintos entre elas, hipótese que ocorre comumente quando se trata de companhias abertas”¹³.

Assim, a princípio, há uma série de operações que geram efetivamente um ágio ainda que elas se deem entre partes relacionadas.

Ao tratar da questão de que o ágio interno não deveria ter a sua dedutibilidade negada de “per si”, Humberto Ávila pontua que:

“o aproveitamento do ágio não pode ser negado em razão de a operação societária que o gerou ter englobado empresas do mesmo grupo ou troca de ações, pois tais particularidades estão protegidas pelos princípios fundamentais de liberdade. Em vez disso, o aproveitamento do ágio só pode ser negado se a operação societária praticada tiver envolvido algum ato ou negócio jurídico eivado de vício relativo à sua existência ou à sua validade. Em outras palavras, o problema não está na prática de atos ou na celebração de negócios jurídicos envolvendo empresas do mesmo grupo ou troca de ações ou quotas; o problema reside na prática de atos ou na celebração de negócios jurídicos viciados envolvendo empresas do mesmo grupo ou troca de ações ou quotas. São coisas completamente diferentes.

Em razão disso, repita-se, o aproveitamento do ágio não depende de as operações societárias terem sido ou não praticadas entre empresas do mesmo grupo ou envolverem ou não ações ou quotas. Ele depende, em vez disso, de as operações societárias terem sido praticadas por meio de atos ou negócios jurídicos sem vícios de existência ou validade”¹⁴.

Portanto, as autoridades tributárias dispõem de instrumentos para não validar as operações que geraram ágios (internos ou não) de forma comprovadamente fraudulenta, mas o

¹² TAKATA, Marcos Shigueo. Ágio Interno sem Causa ou “Artificial” e Ágio Interno com Causa ou Real – Distinções Necessárias. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel. Controvérsias Jurídico-Contábeis. 3º volume. São Paulo: Dialética, 2012. p. 194-214.

¹³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Questões Atuais sobre o Ágio. Ágio Interno – Rentabilidade Futura e Intangível – Dedutibilidade das Amortizações – As Inter-relações entre a Contabilidade e o Direito. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel. Controvérsias Jurídico-Contábeis. 2º volume. São Paulo: Dialética, 2011. p. 232.

¹⁴ ÁVILA, Humberto. Notas sobre o Novo Regime do Ágio. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel. Controvérsias Jurídico-Contábeis. 5 volume. São Paulo: Dialética, 2014. p. 155.

ágio interno por si só não deveria ser uma causa impeditiva de amortização fiscal do ágio e não era por falta de previsão legal específica até a edição da Lei n. 12.973/14.

E é possível dizer ainda mais. Mesmo com a redação após a Lei n. 12.973/14, verifica-se que o contribuinte DEVE desdobrar o custo de aquisição em três diferentes blocos (valor proporcional do patrimônio líquido, mais ou menos valia de ativos e goodwill), inexistindo previsão de hipótese de dispensa de desdobramento de custo de aquisição quando a aquisição de participação societária se der entre partes dependentes:

Art. 20. O contribuinte que avaliar investimento pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e

II - mais ou menos-valia, que corresponde à diferença entre o valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da porcentagem da participação adquirida, e o valor de que trata o inciso I do caput; e

III - ágio por rentabilidade futura (goodwill), que corresponde à diferença entre o custo de aquisição do investimento e o somatório dos valores de que tratam os incisos I e II do caput.

A vedação trazida pela Lei n. 12.973/14 envolve tão somente a exclusão do goodwill derivado da aquisição de participação societária entre partes dependentes, mas não impede que haja o registro do ágio como resultado do desdobramento do custo de aquisição.

(ii) Existe ágio interno na Contabilidade?

Uma das questões mais tormentosas relativas ao chamado ágio interno diz respeito à sua existência ou não na Contabilidade.

Em primeiro lugar, cumpre notar que as demonstrações financeiras podem ser individuais ou consolidadas. A apuração do IRPJ e da CSLL é feita a partir das demonstrações financeiras individuais, ainda que na redação original do Decreto-Lei n. 1.598/77 até houvesse previsão de tributação em conjunto de grupo econômico, no entanto, tal previsão foi revogada antes mesmo que produzisse efeitos.

No âmbito da normatização contábil, é comum que as normas contábeis sejam elaboradas tendo como premissa a elaboração de demonstrações financeiras consolidadas. Tal premissa tem a sua razão de ser, uma vez que as normas contábeis geralmente se destinam a garantir uma padronização na evidenciação da situação econômica e financeira de uma entidade aos seus usuários externos, sobretudo investidores e credores.

Desse modo, faz todo sentido que as demonstrações financeiras sejam transparentes e demonstrem a situação consolidada de todo o grupo econômico e não apenas a situação patrimonial da entidade controladora que é a sociedade de capital aberto.

As normas contábeis internacionais (padrão IFRS) foram desenvolvidas tendo por fundamento as demonstrações financeiras consolidadas e a maior parte dos países adotou o padrão IFRS tão somente para as demonstrações consolidadas, de forma que as demonstrações individuais permaneceram seguindo os padrões locais, inclusive para fins de tributação da renda.

No Brasil, adotou-se o padrão IFRS tanto para as demonstrações consolidadas quanto para as demonstrações individuais. Como decorrência da adoção do padrão IFRS nas demonstrações individuais, surgem diferentes desafios relativos à tributação da renda.

Sob a ótica de uma demonstração financeira consolidada, as operações intragrupo acabam sendo anuladas, de forma que uma eventual aquisição de participação societária entre duas empresas do mesmo grupo acabam sendo anuladas quando demonstradas (evidenciadas) nas demonstrações consolidadas. O mesmo não se pode dizer das demonstrações individuais, que são utilizadas para fins de tributação.

Dessa forma, a partir da premissa das demonstrações consolidadas surgem posições abalizadas da doutrina sobre a inexistência de ágio em operações entre partes dependentes. Talvez o mais citados dos estudos sobre o tema seja o artigo “A Incorporação Reversa com Ágio gerado Internamente: consequências da elisão fiscal sobre a contabilidade”, escrito pelo então doutorando Jorge Vieira da Costa Junior e pelo professor Eliseu Martins, artigo apresentado ao Congresso USP de Contabilidade e Controladoria.

Os seguintes trechos do referido artigo merecem ser citados:

“Resta justificado, dessa forma, pelo exposto, que definitivamente, à luz da Teoria da Contabilidade, é inadmissível o surgimento de ágio em uma operação realizada dentro de um mesmo grupo econômico. Não é permitido contabilmente o reconhecimento de ágio gerado internamente, tampouco o lucro resultante.

(...)

O surgimento do ágio em operações de combinação de negócios, realizadas dentro de um mesmo grupo societário, não tem sentido econômico. A Contabilidade, sabiamente, expurga essa informação ao considerar o grupo societário uma entidade única, quando reporta suas demonstrações consolidadas. O correto, contabilmente, é fazer o mesmo nas demonstrações individuais também”.

Conforme se observa, os referidos autores pontuam que à luz da teoria da contabilidade não haveria registro de ágio interno e tampouco lucro de operações entre partes de um mesmo grupo econômico.

É curioso notar que o referido artigo acadêmico é interpretado de forma a não validar a dedutibilidade do ágio interna, mas se permanece tributando o lucro em demonstrações financeiras individuais de operações entre partes relacionadas.

As ideias contidas no artigo acadêmico de Jorge Vieira e Eliseu Martins foram, de certa forma, repetidas no Ofício-Circular CVM/SNC/SEP n. 01/2007, que trazia as seguintes disposições:

20.1.7 “Ágio” gerado em operações internas

A CVM tem observado que determinadas operações de reestruturação societária de grupos econômicos (incorporação de empresas ou incorporação de ações) resultam na geração artificial de “ágio”.

Uma das formas que essas operações vêm sendo realizadas, inicia-se com a avaliação econômica dos investimentos em controladas ou coligadas e, ato contínuo, utilizar-se do resultado constante do laudo oriundo desse processo como referência para subscrever o capital numa nova empresa. Essas operações podem, ainda, serem seguidas de uma incorporação.

Outra forma observada de realizar tal operação é a incorporação de ações a valor de mercado de empresa pertencente ao mesmo grupo econômico.

Em nosso entendimento, ainda que essas operações atendam integralmente os requisitos societários, do ponto de vista econômico-contábil é preciso esclarecer que o ágio surge, única e exclusivamente, quando o preço (custo) pago pela aquisição ou subscrição de um investimento a ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial, supera o valor patrimonial desse investimento. E mais, preço ou custo de aquisição somente surge quando há o dispêndio para se obter algo de terceiros. Assim, não há, do ponto de vista econômico, geração de riqueza decorrente de transação consigo mesmo. Qualquer argumento que não se fundamente nessas assertivas econômicas configura sofisma formal e, portanto, inadmissível.

Não é concebível, econômica e contabilmente, o reconhecimento de acréscimo de riqueza em decorrência de uma transação dos acionistas com eles próprios. Ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável (não se questiona aqui esse aspecto), do ponto de vista econômico, o registro de ágio, em transações como essas, somente seria concebível se realizada entre partes independentes, conhecedoras do negócio, livres de pressões ou outros interesses que não a essência da transação, condições essas denominadas na literatura internacional como “arm’s length”.

Portanto, é nosso entendimento que essas transações não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes, para que seja passível de registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade.

Mais uma vez, o documento feito pela CVM ressalta uma análise do ponto de vista econômico, sendo que há a afirmação expressa de que “essas operações atendam integralmente os requisitos societários” e “ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável (não se questiona aqui esse aspecto)”, o que demonstra por si só que houve o cumprimento dos requisitos normativos de cunho societário.

Feitas estas considerações iniciais, torna-se relevante trazer outros trechos do artigo acadêmico de Jorge Vieira e Eliseu Martins, conforme segue:

Logo, em termos de Teoria da Contabilidade, a rigor, em uma transação admite-se tão só a figura do ágio, que vem a ser um resultado econômico obtido em um processo de compra e venda de ativos líquidos (net assets), quando estiverem envolvidas partes independentes não relacionadas. Enfim, quando o ágio for resultado de um processo de barganha negocial não viciado, que concorra para a formação de um preço justo dos ativos líquidos em apreço.

Como se nota, a formação do ágio pressupõe uma negociação não viciada entre partes. Assim, é possível depreender do referido trecho que desde que cumpridos os requisitos de uma negociação a mercado entre as partes, poderia haver conceitualmente a geração de um ágio, ainda que se desse entre partes relacionadas. O que não gera ágio é um processo negocial viciado.

Indo para as conclusões do artigo acadêmico de Jorge Vieira e Eliseu Martins, trazemos o seguinte trecho para leitura:

O surgimento do ágio em operações de combinação de negócios, realizadas dentro de um mesmo grupo societário, não tem sentido econômico. A Contabilidade, sabiamente, expurga essa informação ao considerar o grupo societário uma entidade única, quando reporta suas demonstrações consolidadas. O correto, contabilmente, é fazer o mesmo nas demonstrações individuais também.

Entretanto, o respaldo em legislação tributária para o fenômeno – ágio gerado internamente – dá sentido econômico à operação. Há de fato riqueza sendo gerada pelo grupo societário nesses arranjos só que, no caso, está sendo transferida do Estado para o

grupo via renúncia fiscal. É bem verdade que referido respaldo legal concorre, ainda que indiretamente, para o retrocesso do estágio avançado de desenvolvimento em que se encontra a Contabilidade Brasileira. A bem da verdade, pavimenta um caminho tortuoso: o fomento à indústria do ágio.

Finalizando, a expectativa que se tem é a de que órgãos reguladores de governo e entidades representativas da profissão contábil e de auditoria atentem para a questão, e que eventualmente revejam posicionamentos adotados e/ou manifestem-se prontamente na disciplina da matéria, de tal sorte que a Contabilidade, na sua finalidade mais nobre, que é a de servir como um sistema de informações relevantes e úteis para julgamento e para tomada de decisão, não seja prejudicada.

Mais uma vez, é trazida a questão de não faria sentido econômico um ágio interno, no entanto, o artigo conclui que: “entretanto, o respaldo em legislação tributária para o fenômeno – ágio gerado internamente – dá sentido econômico à operação. Há de fato riqueza sendo gerada pelo grupo societário nesses arranjos só que, no caso, está sendo transferida do Estado para o grupo via renúncia fiscal”. Logo, há respaldo legal para tal operação, que acaba por dar respaldo econômico. Vale notar que o artigo é da época em que vigia o artigo 36 da Lei n. 10.637/02.

Outro ponto importante do trecho é que o artigo expressamente se propõe a mais apontar uma situação problemática (na visão dos autores) a ser corrigida “de lege ferenda”, do que concluir que o ágio interno é vedado pela legislação brasileira, de forma que há menção explícita da legalidade do ágio interno. O artigo acadêmico possui um tom de alerta ao legislador tanto é assim que há o trecho: “a expectativa que se tem é a de que órgãos reguladores de governo e entidades representativas da profissão contábil e de auditoria atentem para a questão, e que eventualmente revejam posicionamentos adotados e/ou manifestem-se prontamente na disciplina da matéria”.

Após a edição de diversos precedentes em que este artigo acadêmico foi citado, Eliseu Martins escreveu um novo artigo, desta vez ao lado de Sérgio de Iudícibus, ressaltando alguns pontos, dentre os quais: (i) o artigo tinha a pretensão acadêmica de provocar os normatizadores; (ii) quem registrou ágio interno na época estava agindo de acordo com as normas contábeis vigentes; e (iii) há ágios internos com substância econômica. Merecem ser citados os seguintes trechos:

“o inconformismo dos autores a esse respeito se dava à luz não de estarem as empresas descumprindo normas contábeis vigentes; exatamente pelo contrário: as normas em vigor, na sua visão, permitiam o que eles não consideravam como o melhor para a informação contábil brasileira.

(...)

Mas não podemos deixar de reconhecer que, do ponto de vista normativo, nada impedia, pelo contrário, era-se obrigado a reconhecer esses resultados até a efetiva entrada em vigência da ICPC 09. E como contrapartida desse reconhecimento tem-se o registro, na adquirente, pelo valor total referente à transação. Desde, é claro, que tais valores tenham substância econômica”¹⁵.

¹⁵ MARTINS, Eliseu; IUDÍCIBUS, Sérgio de. Ágio Interno – É um mito?. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel. Controvérsias Jurídico-Contábeis. 4o volume. São Paulo: Dialética, 2013. p. 83-103.

Este novo artigo surge em resposta ao uso equivocado na visão do Professor Eliseu Martins do artigo acadêmico anterior que, de algum modo, estava sendo interpretado “em tiras” como se a legislação proibisse o ágio interno.

Mais uma vez, voltamos aquele ponto de que há ágios e ágios. Tanto é assim que a própria Diretoria da Comissão de Valores Mobiliários já validou alguns ágios decorrentes operações entre partes dependentes que foram registrados em demonstrações financeiras.

A título de ilustração, em decisão proferida em 2011, no âmbito do processo administrativo CVM n.º RJ 2010/16665, de relatoria do Diretor Otávio Yazbek, a CVM julgou o recurso interposto pela Mahle Metal Leve S.A. contra entendimento da área técnica acerca do tratamento contábil do ágio decorrente de reorganização societária envolvendo sociedades sob controle comum.

Para um melhor entendimento da questão, torna-se fundamental uma breve descrição do caso.

Em 27 de setembro de 2010, a Mahle protocolou consulta a respeito do tratamento contábil a ser dado a ágio por expectativa de rentabilidade futura decorrente de reorganização societária envolvendo entidades do "Grupo Mahle".

No caso em tela, a Mahle Metal Leve S.A. adquiriu a totalidade das quotas da Mahle Participações Ltda. (ambas as sociedades controladas pela sociedade alemã Mahle Industriebeteiligungen GmbH), sendo que a Mahle Participações Ltda incorporou uma terceira empresa do grupo: a Mahle Componentes de Motores do Brasil Ltda.

A avaliação econômica das cotas da Mahle Participações Ltda foi efetuada por dois avaliadores independentes e a operação de incorporação da Mahle Componentes de Motores do Brasil Ltda foi deliberada em assembléia geral extraordinária, exclusivamente pelos acionistas não controladores.

Considerando que a reorganização foi negociada e submetida à aprovação dos acionistas minoritários, a Mahle Metal Leve S.A. entende que o ágio gerado na aquisição da Mahle Participações Ltda poderia ser considerado como resultante de uma transação realizada entre partes independentes, sendo passível de registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade.

A Superintendência de Normas Contábeis e Auditoria (SNC) se manifestou nos Memos SNC/GNC/Nº037/10 e SNC/GNC/Nº045/10 no sentido de que a transação supracitada foi efetuada entre partes relacionadas, pelo que não teria havido "geração de riqueza", de forma que o não exercício do poder de voto do controlador na aprovação da reorganização não pode ser considerado suficiente para caracterizar a transação como "arm's length" e, conseqüentemente, autorizar o reconhecimento do ágio.

A Superintendência de Relações com Empresas (SEP) comunicou o entendimento da SNC por meio do Ofício/CVM/SEP/GEA-5/Nº002/2011, sendo que a Mahle Metal Leve S.A. apresentou recurso reiterando os mesmos argumentos apresentados anteriormente.

O diretor relator Otávio Yazbek assinalou que embora o CPC 15 não seja aplicável em caso de combinações de negócios sob controle comum, também é importante que seja reconhecido que tal não aplicação do CPC 15 decorre do fato que tal norma foi elaborada pensando-se no âmbito das demonstrações financeiras consolidadas.

Assim, entendeu-se que deverá ser observado “in casu” se estão presentes as características que, em operações realizadas intragrupo, usualmente impedem o reconhecimento de ágio.

A título de exemplo, não seria possível reconhecer o ágio naquelas operações justamente em que não há nenhuma verdadeira alteração patrimonial no âmbito das demonstrações consolidadas.

Todavia, no voto, foi considerado que no caso em tela, a discussão diz respeito ao reconhecimento do ágio nas demonstrações financeiras (individuais) da Mahle Metal Leve S.A., sendo que houve inequívoco ganho patrimonial decorrente da operação, uma vez que a Mahle Metal Leve S.A. recebeu em decorrência da operação um ativo que ela não possuía antes, isto é, ela não detinha os potenciais lucros futuros da Mahle Participações Ltda.

Ademais, a partir de uma interpretação do conceito de partes relacionadas presente no Pronunciamento Técnico CPC 05, que trata da divulgação de partes relacionadas, a deliberação tomada pelos minoritários pode ser entendida como uma relação entre partes independentes, além de legitimar a operação.

Nessa linha, os acionistas minoritários poderiam ser considerados como terceiros em relação ao grupo societário e deliberariam em função de um interesse econômico próprio.

Diante do exposto, a CVM reconheceu a possibilidade de reconhecimento de ágio e a respectiva aplicação do Pronunciamento Contábil CPC 15, uma vez que existe ganho patrimonial na Mahle Metal Leve S.A., que não poderia deixar de ser reconhecido, já que as partes que deliberaram e aprovaram a operação podem ser consideradas independentes.

Tendo em vista o exposto, o preconceito contra o ágio de operações entre partes dependentes cai por terra quando se verifica a validação de um caso pela CVM, sendo que o eventual não registro do ágio interno pode causar prejuízos diretos aos acionistas minoritários.

Por fim, outra questão interessante é a seguinte.

No âmbito da Contabilidade não há nenhuma norma contábil disposta sobre o tratamento tributário em operações de combinações de negócios sob o controle comum. Em outras palavras, não há norma que trate do registro contábil das aquisições de participação societária intragrupo.

Diante de uma lacuna normativa, cabe ao preparador da demonstração contábil construir a sua política contábil e desenvolver a sua norma contábil de modo a refletir de maneira fidedigna aquela transação econômica.

Em situação tal qual a julgada pela CVM no caso Mahle, não tenho dúvidas de que a melhor forma de demonstrar aquela operação é exatamente registrar eventual ágio ou ganho por compra vantajosa.

A discussão tem se tornado tão relevante que o órgão que normativa a contabilidade internacional, isto é, o IASB tem discutido minutas de normas com a temática do “Business Combinations under Common Control” (BUCC), de forma que nos próximos anos podemos ter uma norma contábil expressamente prevendo o registro do ágio interno.

Isso não significa que a porteira esteja aberta. Somente haverá registro de ágio em tais operações quando houver substância econômica, de modo que as autoridades regulatórias poderão não concordar com o registro de alguns ágios e exigir a republicação das demonstrações financeiras, tal qual a CVM poderá fazer com relação às companhias por ela reguladas.

(iii) O artigo 36 da Lei n. 10.637/02 e a indução ao “ágio interno”

Durante o período compreendido entre 01/01/2003 e 21/11/2005, esteve em vigência o artigo 36 da Lei n. 10.637/02 o qual dispunha sobre uma hipótese de ágio gerado internamente com a constituição de sociedade veículo nos seguintes termos:

“Art. 36. Não será computada, na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da pessoa jurídica, a parcela correspondente à diferença entre o valor de integralização de capital, resultante da incorporação ao patrimônio de outra pessoa jurídica que efetuar a subscrição e integralização, e o valor dessa participação societária registrado na escrituração contábil desta mesma pessoa jurídica.

§ 1º O valor da diferença apurada será controlado na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) e somente deverá ser computado na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido:

I - na alienação, liquidação ou baixa, a qualquer título, da participação subscrita, proporcionalmente ao montante realizado;

II - proporcionalmente ao valor realizado, no período de apuração em que a pessoa jurídica para a qual a participação societária tenha sido transferida realizar o valor dessa participação, por alienação, liquidação, conferência de capital em outra pessoa jurídica, ou baixa a qualquer título.

§ 2º Não será considerada realização a eventual transferência da participação societária incorporada ao patrimônio de outra pessoa jurídica, em decorrência de fusão, cisão ou incorporação, observadas as condições do § 1º.”

Dessa forma, no período em que o artigo em comento esteve em vigência, era possível que uma sociedade “A”, que possuísse participação societária em outra sociedade “B”, constituísse uma terceira sociedade “C” mediante a integralização das quotas que representam a participação societária em “B” avaliadas a valor de mercado. Tal diferença entre o valor pelas quais as quotas foram integralizadas e o valor contábil das mesmas não era computado na determinação do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL.

Assim, era possível que houvesse a geração de um ágio interno dentro de um grupo econômico por meio de uma operação de combinação de negócios mediante a constituição de “sociedade veículo”, que surgia e era extinta em um breve período de tempo. Cumpre ressaltar que tal artigo foi revogado pela Lei 11.196/05, de forma que a partir de 2006 não é mais possível elaborar uma operação nesses moldes.

Por mais que cada indivíduo possa ter um diferente juízo de valor acerca de tal autorização legislativa, destaque-se que o legislador determinou de forma expressa a possibilidade de geração deste “ágio interno”, de forma que havia uma indução à realização de tais operações, isto é, os contribuintes que praticaram tais operações apenas seguiram a determinação do legislador.

Não nos parece razoável que um ágio gerado nos termos explícitos do artigo 36 da Lei n. 10.637/02 (e durante a vigência do referido dispositivo legal, por óbvio) venha a ser desconsiderado. É como se o Poder Legislativo expressamente autorizasse e incentivasse que os contribuintes praticassem um determinado ato (durante o período de vigência da lei), mas o Poder Executivo venha anos depois desconsiderar a dedutibilidade dos ágios gerados nas operações que tão somente seguiram a lei.

Além disso, é importante destacar que o artigo 36 da Lei n. 10.637/02 não trazia uma não tributação de quem integralizou a participação societária com ágio, mas tão somente o diferimento da tributação de tal ganho de capital.

Dessa forma, a existência do artigo 36 da Lei n. 10.637/02 enquanto vigente me parece por si só motivo suficiente para amparar as operações entre partes dependentes que geraram ágio interno, sob pena de descumprimento a uma série de preceitos que embasam o Estado de Direito, dentre os quais a segurança jurídica, a proteção da boa-fé e da confiança legítima.

Diante de todo o exposto, o ágio decorrente de operações entre partes dependentes no presente caso deve ser considerado válido e dedutível para fins de IRPJ e CSLL, uma vez que os requisitos gerais de formação do ágio foram cumpridos, assim como os requisitos relacionados a sua dedutibilidade, além do que: (i) inexistia proibição ao ágio interno até a edição da Lei n. 12.973/14; (ii) o ágio interno pode existir na Contabilidade, sobretudo nas demonstrações financeiras individuais, sendo que não há norma contábil regulando o tema, o que dá margem para que ele possa a ser escriturado quando for a melhor forma de representar fidedignamente uma situação, há decisões da CVM em tal sentido e inclusive tal tema está sendo discutido para a elaboração de uma norma expressa no âmbito das normas contábeis internacionais (IFRS); e (iii) durante a vigência do artigo 36 da Lei n. 10.637/02 havia uma indução à criação do ágio interno e quem seguiu um comando soberano do Poder Legislativo não pode ser penalizado.

Assim, entendo deva ser dado provimento ao Recurso Especial da Recorrente no que tange a este ponto.

Impossibilidade de exigência de IRPJ e CSLL sobre os lucros apurados pelas controladas da Recorrente no exterior – necessidade de observância aos tratados internacionais para evitar a dupla tributação.

Inicialmente, em relação à aplicabilidade da legislação de tributação em caso de controladas e coligadas em países com os quais o Brasil possui acordo para evitar a dupla tributação, tenho constantemente votado pela impossibilidade de aplicação da legislação doméstica face à instrumento internacional que limita a competência do Brasil.

A celebração de convenções para evitar a bitributação da renda tem por objetivo delimitar a competência tributária entre dois países para relações econômicas transfronteiriças, evitando, com isso, o fenômeno da bitributação jurídica.

Com relação às convenções para evitar a bitributação da renda, Luís Eduardo Schoueri assevera que:

“Dada a inexistência de um princípio, oriundo do direito internacional, que vede a bitributação, passam os Estados a adotar medidas visando a afastá-la ou a mitigar os seus efeitos. (...)”

Ao lado das medidas unilaterais contra a bitributação, estão os acordos de bitributação: instrumentos de que se valem os Estados para, por meio de concessões mútuas, evitar o mitigar os efeitos da bitributação” (SCHOUERI, Luís Eduardo. Notas sobre os Tratados Internacionais sobre a Tributação. In: AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. Tratados Internacionais na Ordem Jurídica Brasileira. São Paulo: Lex, 2005. p. 200)

Dessa forma, as convenções explicitam essas concessões mútuas feitas entre os Estados contratantes para delimitar as suas respectivas competências com a finalidade de se evitar ou mitigar a bitributação.

Considerando que a celebração de tais convenções exige uma negociação entre diferentes países, verifica-se que os países têm preferido adotar como ponta de partida para a celebração de tais acordos alguns modelos de convenção, sobretudo as Convenções Modelo da OCDE e da ONU. Cumpre destacar que o Brasil tem adotado a Convenção Modelo da OCDE como parâmetro para a celebração de seus acordos para evitar a bitributação da renda.

A Convenção Modelo da OCDE estabelece artigos específicos dispondo sobre o tratamento tributário a ser reservado para determinadas modalidades de renda (que estariam potencialmente sujeitas à bitributação) de acordo com a natureza de tais receitas. No caso específico da Convenção celebrada entre o Brasil e a França, verificase que há artigos específicos para: (i) rendimentos dos bens imobiliários (artigo 6º); (ii) lucros das empresas (artigo 7º); (iii) lucros de navegação marítima e aérea (artigo 8º); (iv) dividendos (artigo 10); (v) juros (artigo 11); (vi) royalties (artigo 12); (vii) ganhos de capital (artigo 13); (viii) rendimentos de profissões independentes (artigo 14); (ix) rendimentos de profissões dependentes (artigo 15); (x) remunerações de direção (artigo 16); (xi) rendimentos de artistas e desportistas (artigo 17); (xii) pensões (artigo 18); (xiii) remunerações públicas (artigo 19); e (xiv) rendimentos de estudantes (artigo 20).

No tocante especificamente ao artigo 7º das Convenções Modelo para evitar bitributação, Sergio André Rocha destaca que:

“Os artigos 7º das Convenções Modelo da OCDE e da ONU estabelecem a regra geral de que a renda ativa derivada do exercício direto de atividades econômicas no país da fonte – sem a intervenção de um estabelecimento permanente –, por um residente de outro Estado contratante, somente será tributada neste último. (ROCHA, Sergio Andre. Política Fiscal Internacional Brasileira. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. pp. 50- 54)

Dessa forma, o artigo 7º dispõe que a renda ativa derivada do exercício direto de atividades econômicas no país da fonte, sem que haja um estabelecimento permanente, somente será tributada no país de residência.

Tal artigo possui uma lógica na medida em que é muito difícil ao país da fonte determinar o lucro do não residente, de modo que a tributação na fonte implica a tributação da receita bruta do não residente e não de sua renda. Tampouco há que se falar em transparência fiscal de controladas e coligadas de outras controladas e coligadas no exterior.

Ao comentar o artigo 7º das Convenções Modelo da OCDE, Alberto Xavier assinala que:

“A regra geral constante do art. 7º do Modelo OCDE é a de que o direito de tributar os lucros das empresas é objeto de atribuição exclusiva ao Estado de que tais empresas são residentes.

São, pois, “estabelecimentos permanentes”, para efeito dos tratados, as sucursais-agências ou filiais destituídas de personalidade jurídica própria.

O Estado da fonte é excepcionalmente autorizado a tributar os resultados das atividades que se exercem no seu território com certa intensidade, corporizada na instalação de um estabelecimento estável.

(XAVIER, Alberto Direito Tributário Internacional do Brasil 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. pp. 625-650)

Também cumpre salientar que o Brasil, ao celebrar convenções para evitar bitributação, visa estimular as relações econômicas entre empresas brasileiras e estrangeiras, eliminando ou mitigando a bitributação, de modo que não pode a Administração Tributária restringir a aplicação das referidas convenções ao estabelecer unilateralmente entendimentos restritivos, sobretudo com relação ao artigo 7º das convenções.

Quanto às regras lucros no exterior, também conhecidas como “controlled foreign companies” (CFC), entendo que elas não deveriam ser um regime geral de tributação da renda em bases universais (“wordwide income taxation”), mas sim de normas especiais que deveriam evitar que o contribuinte possa afastar ou diferir o pagamento do imposto de renda sobre rendimentos por ele auferidos no exterior através da interposição de sociedades.

Nesse sentido, as regras CFC seriam normas antiabusivas que apenas deveriam ser aplicadas em situações excepcionais, ou seja, sob certas condições, como, por exemplo, nas hipóteses de (i) autonomia fiscal da autoridade sediada no exterior; (ii) existência de controle da sociedade estrangeira pelo residente; (iii) apuração de rendas passivas pela pessoa jurídica sediada no exterior; e (iv) sua localização em país com tributação favorecida.

No mesmo sentido o posicionamento de João Bianco e Michell Przepiorka:

Ocorre que as Legislações de CFC foram concebidas como um veículo hábil a combater a prática de medidas abusivas por parte dos contribuintes²⁴, possuindo nítido caráter antielísivo, na medida em que objetivam evitar que a constituição de pessoas jurídicas interpostas no exterior possa ser utilizada como mecanismo para evitar ou diferir o pagamento do imposto (BIANCO, 2007, P.21), especificamente com relação a investimentos denominados passivos, com alta liquidez e mobilidade.

Caracterizam-se pela (i) existência de controle societário; (ii) localização da empresa controlada em país de baixa tributação; e (iii) submissão a esse regime principalmente dos lucros decorrentes de operações passivas ou de operações realizadas entre partes relacionadas” (BIANCO, 2007, p. 39). No mesmo sentido Schoueri indica que os critérios normalmente utilizados para aplicação de normas CFC são: constituição em país diverso da residência do sócio; sujeição à carga tributária inferior ao do país da residência do controlador; retenção de parte ou totalidade dos dividendos; e identificação de objetivo evidente de economizar impostos (2003, p. 311). (BIANCO, João Francisco; PRZEPIORKA, Michell. O regime de tributação brasileiro em bases universais: Passado, Presente e Futuro. In 8º Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional : novos paradigmas da tributação internacional e a COVID-19, 16, 17, 18 de setembro de 2020 em São Paulo, SP. Coordenadores: Luís Eduardo Schoueri, Luís Flávio Neto, Rodrigo Maito da Silveira – São Paulo, IBDT, 2020, p. 218-219)

Desse modo, a norma brasileira CFC é bem mais ampla do que as normas CFC de outros países, incluindo a tributação de rendas ativas e de investidas localizadas em países com níveis adequados de tributação da renda, fatos estes que trazem o inconveniente de desestimular a expansão internacional das pessoas jurídicas brasileiras, constituindo-se, ademais, em uma grande desvantagem comparativa, para utilizarmos o contrário do jargão desenvolvido pelo economista David Ricardo.

No caso, não se pode negar o evidente conflito entre o artigo 74 da MP nº 2158-35/01 e o disposto no artigo 7º dos Tratados brasileiros. Pois, como bem pontuado pelo Conselheiro Toselli, *é evidente que, enquanto a lei interna busca atingir o resultado do exterior de uma forma ampla e indistinta, os tratados internacionais limitam esse alcance geral,*

bloqueando a tributação desse mesmo resultado nas situações acordadas no contexto das relações internacionais (Acórdão n. 9101-006.247).

Em relação aos efeitos dos tratados internacionais para evitar a dupla tributação na apuração do lucro das empresas brasileiras, tenho defendido que o art. 7º das Convenções para Evitar a Dupla Tributação tem escopo mais amplo que aquele defendido pelas autoridades fiscais.

Neste sentido, leciona Luís Eduardo Schoueri:

O raciocínio assim desenvolvido peca, entretanto, ao não perceber que não é verdade que o artigo 7º se limita a proteger do imposto brasileiro as empresas sediadas no exterior. O escopo do artigo 7º não é subjetivo (as empresas), mas objetivo (os lucros das empresas). Assim, é falso o dilema que examina quem assume o ônus do imposto: a limitação do artigo 7º alcança os lucros de uma empresa de um Estado Contratante. Pouco interessa, in casu, indagar quem suporta o encargo. Seja a empresa estrangeira, seja a nacional, o que importa é que nem uma nem outra estão sujeitas ao imposto brasileiro calculado sobre o lucro da empresa localizada no exterior. Nos termos do referido artigo 7º, portanto, estão fora da jurisdição brasileira os lucros auferidos por uma empresa situada em outro Estado Contratante. Resta ver, daí, qual o alcance objetivo da legislação brasileira. Noutras palavras, cabe examinar se a legislação brasileira alcança lucros de uma empresa brasileira, ou lucros de uma empresa estrangeira. (SCHOUERI, Luís Eduardo. Lucros no Exterior e Acordos de Bitributação: Reflexões sobre a Solução de Consulta Interna nº 18/2013. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 219, São Paulo, dezembro de 2013, p. 74).

Note-se que ao julgar o REsp 1325709 / RJ (, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que:

7. No caso de empresa controlada, dotada de personalidade jurídica própria e distinta da controladora, nos termos dos Tratados Internacionais, os lucros por ela auferidos são lucros próprios e assim tributados somente no País do seu domicílio; a sistemática adotada pela legislação fiscal nacional de adicioná-los ao *lucro* da empresa controladora brasileira termina por ferir os Pactos Internacionais Tributários e infringir o princípio da boa-fé na relações exteriores, a que o Direito Internacional não confere abono.

(REsp n. 1.325.709/RJ, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 24/4/2014, DJe de 20/5/2014.)

No mesmo sentido o posicionamento do Conselheiro Luís Toselli, por mim acompanhado nos autos do Acórdão n. 9101-006.247 (processo n. 10600.720021/2014-43):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)
Ano-calendário: 2009, 2010

LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADAS DOMICILIADAS NO EXTERIOR. CONVENÇÃO BRASIL-ARGENTINA. PREVALÊNCIA DO ARTIGO 7º DO TRATADO EM FACE DO ARTIGO 74 DA MP 2.158-35/2001. O artigo 7º da Convenção Brasil-Argentina, firmada para evitar a dupla tributação da renda, impede que os lucros auferidos pelas sociedades controladas lá domiciliadas sejam aqui tributados, “bloqueando”, assim, a aplicação da regra geral de tributação de lucros no exterior prevista na legislação interna (artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Ano-calendário: 2009, 2010

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE. A partir do ano-calendário 2007, a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, no art. 44, da Lei n.º 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

Na mesma linha é o posicionamento da Conselheira Livia Germano, ao julgar o Acórdão n. 9101-006.246 (processo n. 16682.722218/2017-83):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2012 LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. CONVENÇÃO BRASIL-ÁUSTRIA. CONVENÇÃO BRASIL-PAÍSES BAIXOS. ARTIGO 74 DA MP 2.158-35/2001.

O artigo 7º dos acordos para evitar a dupla tributação firmados pelo Brasil tem escopo objetivo (lucro das empresas) e impede que os lucros auferidos pelas sociedades controladas estrangeiras sejam tributados no Brasil. O artigo 74 da MP 2.158-35/2001 foi literal ao dispor que "os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil", ou seja, a norma claramente alcança os lucros da empresa estrangeira, sendo sua incidência bloqueada pelo artigo 7º dos tratados firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação.

Assim, entendo que deva ser dado provimento ao Recurso com relação a este ponto.

Impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício.

No que tange à possibilidade de concomitância da cobrança de penalidade pela falta de recolhimento da obrigação principal devida ao término do exercício fiscal em decorrência da apuração do Lucro Real Anual e pela falta de recolhimento da estimativa mensal, é importante destacar que no caso concreto as duas infrações são decorrentes de um único ato.

Nesse caso, entendo que se está diante de apenas um ilícito, ao invés de duas infrações cumuláveis e autônomas. Como decorrência de tal interpretação, a infração mais gravosa deve absorver a menos gravosa.

Vale notar que ainda que a Súmula CARF n. 105 somente se aplique a fatos geradores anteriores a 2007, pode-se depreender da inteligência da referida súmula que a multa de ofício deve absorver a multa isolada, conforme se observa da leitura da referida súmula:

Súmula CARF n.º 105

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 08/12/2014

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Os precedentes que inspiraram a edição da Súmula CARF 105 indicam que, embora se trate de penalidades por descumprimento de deveres distintos (descumprimento do dever de antecipar estimativas versus descumprimento do dever de pagar o ajuste anual), estamos na esfera de aplicação de penalidades e, aqui, pelo princípio da consunção, quando uma infração (no caso, a ausência de recolhimento de estimativas) é meio de execução de outra conduta ilícita (no caso, a ausência de recolhimento do valor devido no ajuste anual do mesmo ano-calendário), a pena pela infração-meio deve ser absorvida pela pena aplicável à infração-fim.

Cabe ressaltar que alguns julgadores desta 1ª Turma da CSRF já havia concluído que, mesmo após a alteração legislativa trazida pela Lei 11.488/2007, ainda não poderia haver a cobrança concomitante das multas isolada e de ofício. Nessa linha, trago aqui trecho do voto do ilustre Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli no acórdão 9101-005.824, que reproduzo abaixo e adoto como razões de decidir:

A discussão sobre a legitimidade ou não da cobrança cumulativa de multa isolada e multa de ofício não é recente, mas é tema que ainda possui celeuma.

Com a aprovação da Súmula CARF nº 105, restou sedimentado que: “a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.”

Na prática, a Súmula aplica-se indubitavelmente para os fatos compreendidos até dezembro/2006.

Dizemos indubitavelmente porque há corrente doutrinária e jurisprudencial, na linha do que argumenta a Recorrente, que sustenta que, após a nova redação dada pela Lei nº 11.488/2007 (conversão da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007) ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, não haveria mais espaço para interpretação diversa daquela que conclui pela possibilidade jurídica da exigência de multa isolada sobre estimativas mensais não recolhidas, mesmo nos casos em que também houver sido formulada exigência de multa de ofício em razão da falta de pagamento do IRPJ e da CSLL apurados no final do mesmo ano de apuração.

Por essa linha de pensamento, o Legislador teria prescrito sanções autônomas e inconfundíveis, autorizando ao fisco, na hipótese do contribuinte deixar de recolher estimativas mensais de IRPJ e CSLL, inclusive aquelas apuradas de ofício e, paralelamente, não recolher integralmente estes mesmos tributos no final do período de apuração, aplicar as duas sanções concomitantemente (multa de ofício sobre o IRPJ/CSLL devidos e não recolhidos + multa isolada sobre as estimativas “em aberto”).

Vejamos, então, o que dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela MP nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II- de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) *na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.*

§ 1º - O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.”

Da leitura desses dispositivos, verifica-se que a multa de ofício de 75% prevista no inciso I é aplicável nos casos de falta de pagamento de imposto ou contribuição, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Já a multa isolada de 50%, prevista no inciso II, deve incidir sobre o valor das estimativas mensais não recolhidas, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física e ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Nesse contexto, não se pode perder de vista que as estimativas são meras antecipações do tributo devido, não figurando, portanto, como tributos autônomos. A propósito, dispõe a Súmula CARF 82 que “após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas”.

Também não nega-se que o não recolhimento das estimativas e o não recolhimento do tributo efetivamente devido são infrações distintas, como foi reconhecido pela própria lei nos incisos I e II acima transcritos. Todavia, e este é o ponto central para a discussão, quando ambas as obrigações não foram cumpridas pelo contribuinte, o princípio da absorção ou consunção impõe que a infração pelo inadimplemento do tributo devido prevaleça, afinal o dever de antecipar o pagamento por meio de estimativas configura etapa preparatória para o dever de recolher o tributo efetivamente devido, este sim o bem jurídico tutelado pela norma.

Adotando, então, uma interpretação histórica e sistemática dos referidos dispositivos legais e Súmulas, verifico que a alteração legislativa mencionada não possui qualquer efeito quanto à aplicação da Súmula CARF nº 105 para fatos geradores posteriores a 2007.

Isso porque a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa (antecipação do tributo devido) não recolhida. Admitir o contrário permitiria punir o contribuinte em duplicidade, em clara afronta aos princípios da consunção, estrita legalidade e proporcionalidade.

Nesse sentido já se manifestou o E. Superior Tribunal de Justiça, destacando-se, por exemplo, a seguinte passagem do voto condutor proferido pelo Ministro Humberto Martins I, da 2ª Turma desse E. Tribunal (Resp 1.496.354-PR. Dje 24/03/2015):

“Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações a pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, “a” e “b”, em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos casos ali decritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas “multas isoladas”, portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende repreender com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta.”

Esse posicionamento, diga-se, foi ratificado em outros julgados, conforme atesta, também de forma exemplificativa, a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. [...]. CUMULAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO E ISOLADA. IMPOSSIBILIDADE.

[...]

2. Nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, seria cabível a multa de ofício ou no percentual de 75% (inciso I), ou aumentada de metade (parágrafo 2º), não se cogitando da sua cumulação.” (Resp 1.567.289-RS. Dje 27/05/2016).

E mais recentemente, em Sessão de 1º de setembro de 2020, esta C. Turma, por determinação do art. 19-E da Lei n.º 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei n.º 13.988/2020, em julgamento do qual o presente Relator participou, afastou a concomitância das multas de ofício e isolada para fatos geradores posteriores a 2007.

Cumprir citar ainda que o Código Tributário Nacional, de observância obrigatória no âmbito administrativo municipal, expressamente impõe, no que atine à aplicação das penalidades, dentre as quais a multa, que a legislação se interpreta da maneira mais favorável ao acusado, incorporando ao campo do Direito Tributário Penal o princípio constitucional do in dubio pro reo, conforme pode ser observado abaixo:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Dessa forma, entendo pela aplicação da consunção da pena, de modo que deverá ser aplicada tão somente a multa mais gravosa.

Posto isso, dou provimento ao recurso especial da contribuinte.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Voto Vencedor

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Redator Designado

Conhecimento

Por ter sido vencedor em todas as matérias, fui designado redator do voto vencedor.

Nada obstante, não posso deixar de registrar a declaração de voto já oferecida pela ilustre Conselheira Edeli Pereira Bessa em relação ao conhecimento para adotar seus próprios fundamentos, pois a eles aderi na dinâmica da votação.

No caso, em relação ao recurso do contribuinte, deixo de conhecer as matérias “demonstração do custo contábil dos investimentos e inexistência de ganho de capital” e “inexistência de ágio interno no caso” pelos mesmos fundamentos oferecidos pela Conselheira Edeli. No mais, sigo o voto do relator original.

Quanto ao recurso da Fazenda Nacional, adiro também aos fundamentos estampados na declaração de voto da Conselheira Edeli relativamente ao não conhecimento da matéria “da nulidade parcial do lançamento por vício formal”, para seguir o relator original quanto ao mais.

Mérito

Quanto ao mérito, também adiro aos fundamentos oferecidos pela Conselheira Edeli em sua declaração de voto. Todavia, cumpre-me aditar mais algumas considerações.

Em relação à matéria “**validade do ágio gerado entre partes relacionadas**”, na antiga contabilidade, ou seja, antes da adaptação das regras brasileiras de contabilidade aos padrões internacionais vigoravam alguns princípios, como o “registro pelo valor original” e o da prudência, que se assentavam na premissa de que os fatos econômicos passíveis de registro eram sempre aqueles realizados e quantificados a partir de operações com terceiros, ou seja, formados pelo cotejo de duas vontades independentes.

Por isso que as manifestações das autoridades contábeis acerca do ágio interno, isto é, formado mediante transações entre entidades submetidas a controle comum, vale dizer, à mesma vontade, eram no sentido de não serem registrados e, aqueles que tivessem sido, deveriam ser baixados.

Esse critério dificultava a comparação entre as entidades, a sua valoração como um todo e, portanto, a realização de investimentos, sobretudo num cenário globalizado de capitais.

Em razão disso, a nova contabilidade brasileira buscou se alinhar aos padrões internacionais, os quais visam a refletir uma realidade econômica atual ou atualizada, que afasta os padrões de valoração originários das transações para, no seu lugar, adotar os valores dos itens

patrimoniais em face do quanto valem num dado suposto mercado, o que nem sempre é simples e seguro de se aferir. De todo modo, nesse novo cenário, o registro de um ágio, mesmo interno, faria sentido, se embasado em avaliação econômica independente.

Pois bem, a Lei 12.973/2014, fruto da conversão da Medida Provisória 627/2013, teve por finalidade estabelecer de forma definitiva o regime de tributação em face do novo regramento contábil. É por isso que esta mesma lei extingue o Regime Tributário de Transição (RTT) e expressamente impede o aproveitamento do ágio interno.

Ademais, essa lei adotou uma postura conservadora, isto é, buscou manter estáveis as regras de tributação, mesmo diante da profunda alteração das regras contábeis que passaram inclusive a ter maior dinâmica de alteração.

Agora, num novo cenário contábil em que o ágio interno passou a ser passível de registro contábil, em face de um novo critério de avaliação de ativos, a lei estabeleceu, de forma expressa, a indedutibilidade da sua amortização, quando antes tal prescrição era absolutamente desnecessária.

É em razão disso que o ágio interno não produz efeitos tributários nem antes, nem depois da edição da Lei 12.973/2014.

Com relação à matéria atinente à matéria da suposta **prevalência de Tratado Internacional**, mais especificamente do Brasil-Argentina, sobre o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158/2001, já tive a oportunidade, no âmbito deste Colegiado, de enfrentar a questão do aparente conflito entre o disposto no o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 e o art. 7º dos tratados para evitar a dupla tributação que seguem o modelo OCDE, quando relator do acórdão nº 9101-006.383.

Naquela oportunidade, me alinhei com as razões oferecidas no voto vencedor do acórdão recorrido daquele processo da lavrado Ilustre Conselheiro Fernando de Oliveira Brasil, o qual fez referência ao voto do antigo Presidente da Primeira Seção do CARF Marcos Aurélio Pereira Valadão.

Esse voto conduziu o Acórdão 9101-002.330 sobre o tema na Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais e vale percorrermos alguns dos primeiros fundamentos lá desenvolvidos.

Em primeiro lugar, rebate o argumento de que o artigo 74 da MP 2.158-35 estaria a tributar, não a renda da controlada nacional, mas aquela da titularidade da empresa estrangeira, nos seguintes termos:

Em sua linha argumentativa no recurso, tratando da evolução legislativa do tema (fls. 2.153-2.154, itens 28 a 35), o recorrente sustenta que desde a edição da Lei n. 9.249/1995, que em seu art. 25 trouxe a previsão da tributação dos lucros no exterior (norma que mudou a tributação das pessoas jurídicas de territorial para tributação universal, de forma a abranger as rendas auferidas fora do País), a norma não seria aplicável, porque, conforme sustenta o recorrente, “o imposto brasileiro veio atingir a renda que não é da própria sociedade brasileira, mas renda de titularidade jurídica de sociedades estrangeiras independentes.”

Essa afirmativa não nos parece correta, pois é justamente essa a lógica da sistemática de tributação em bases universais (que à época já existia para pessoas físicas). O que importa é de quem é a titularidade da “sociedade estrangeira independente”, pois é o titular que é o beneficiário efetivo de seus rendimentos, já que, a rigor, “sociedade independente” é uma ficção, isto porque toda sociedade empresaria tem proprietários (pessoas físicas ou jurídicas) que são os que se beneficiam dos seus lucros. A tributação

em bases universais para as pessoas jurídicas que passou a ser disciplinada pelos arts. 25 a 27, Lei n. 9.249/1995 visa tributar as pessoas jurídicas brasileiras em relação à variação patrimonial positiva (acréscimo patrimonial) referente às suas atividades empresariais fora do País, o que antes não era feito. A questão gira, de fato, em torno do momento em que é feita essa tributação (aspecto temporal do fato gerador), uma vez apurado o lucro da entidade investida (seja controlada ou coligada no exterior ou mesmo nos casos de investimento não relevante em que não se utiliza o método da equivalência patrimonial).

Assim, entende-se que a argumentação trazida pelo recorrente para tentar afastar *ab initio* (a partir da edição da Lei n. 9.249/1995) a tributação do lucros de controladas e coligadas no exterior é totalmente improcedente, sob este aspecto

Ademais, destacou que o STF, no julgamento da ADI 2.588/DF, não considerou inconstitucional essa medida. Pelo contrário, afastou por inconstitucionalidade apenas a tributação para os lucros não distribuídos de coligadas estrangeiras residentes em jurisdições de tributação normal da renda.

Cumpre-nos, destacar, nesse ponto, que a razão dessa específica inconstitucionalidade está centrada no conceito de disponibilidade da renda para o contribuinte nacional e não numa suposta tributação de renda de outrem.

Valadão prossegue para aduzir que a norma brasileira possui a natureza de uma regra CFC (*Controlled Foreign Corporations*), a qual corresponde a normas destinadas a impedir que os lucros acumulados no exterior pelos residentes no País tenham sua tributação postergada ad aeternum, ou seja, fazendo com que sua distribuição ou utilização que permitiria sua tributação em um regime normal nunca aconteça.

Pois bem, as normas CFC são empregadas pela maior parte dos países e, apesar de o Brasil adotar a versão *Full inclusion*, que destoa da maioria das nações, as quais buscam tributar apenas rendas passivas e aquelas oriundas de jurisdições de tributação mitigada, não está isolado no plano internacional (Nova Zelândia, por exemplo, possui modelo similar) e há inúmeras formas de implementação de normas CFC, cujo cerne está na inclusão, no país da sua sede, das rendas auferidas no exterior.

Não há dúvidas de que o artigo 74 da MP 2.158-35 trata-se de uma tributação CFC, a qual em momento algum é afastada de forma expressa por qualquer das regras estampadas na convenção-modelo da OCDE, inclusive pelo seu artigo 7º, cerne do tema ora debatido.

Regras CFC não correspondem a um modelo recente de tributação e muito menos adotado por poucos e irrelevantes países no cenário internacional. Pelo contrário!

São antigos, os debates sobre regras CFC. Datam do início do século passado. Para ficarmos no exemplo mais relevante, o Congresso Norte Americano começou a discutir o tema em 1913, com efetiva implementação da sua legislação em 1962 (vide **ESTADOS UNIDOS. Department of Treasury. *The deferral of income earned through U.S. controlled foreign corporations: a policy study.* Washington, D.C, 2000, disponível em <<https://home.treasury.gov/system/files/131/Report-SubpartF-2000.pdf>>**), a qual orientou a formulação de leis similares mundo afora, como no Reino Unido.

Ora, diante desse cenário, se a convenção-modelo da OCDE, da qual Estados Unidos e Reino Unido fazem parte, pretendesse afastar as legislações nacionais relativas a regras CFC, não teria feito de forma expressa, clara e cristalina? É evidente que sim.

Diferente do que alguns apregoam, não está em jogo na tributação internacional das rendas transfronteiriças apenas o direito de multinacionais não se submeterem a uma tributação acumulada imposta por mais de uma jurisdição. Há outras dimensões de interesses, como os fatores indutores da tributação e as legítimas e soberanas questões de arrecadação dos estados nacionais.

Nesse último diapasão, os países exportadores de capital são fiscalmente favorecidos por regras centradas na tributação das rendas com base na residência e militam que as normas para evitar a bitributação operem nesse sentido. De forma diametralmente oposta, os países importadores de capital defendem posição oposta, qual seja, que a tributação seja estabelecida pelo critério da fonte.

É nesse jogo de interesses, que são celebrados os tratados internacionais para evitar a bitributação. O modelo da OCDE, inclusive e principalmente o seu art. 7, por corresponder a uma organização composta pelos países desenvolvidos e tipicamente exportadores de capital, possui justamente o viés da tributação com base na residência e, assim, não faria nenhum sentido bloquear as regras CFC.

O correta interpretação do art. 7º se dá, não só em função da sua estrutura gramatical, mas também contextualmente com o pendor de prestigiar a tributação pela residência e não pela fonte.

Esse traço característico da convenção-modelo e especificamente de seu art. 7º é muito bem desenvolvido e explicado por Alan Marcel Warwar Teixeira, ex-Conselheiro do CARF na sua dissertação de mestrado *Tributação em bases universais: da tributação de sociedades controladas brasileiras em razão dos resultados de suas controladas no exterior*, defendida na tradicional Faculdade de Direito da UERJ e a quem tive a honra de coorientar. Segue o trecho específico, pp. 85-87:

(...) se a matriz não operar por meio de filial, mas, p.ex., prestar serviços naquele país sem uma base lá permanente, o país da fonte não poderá fazer retenções sobre os pagamentos efetuados, cabendo apenas ao Estado de Residência a competência para tributar esta operação. Ir além disso é estender o alcance semântico dos termos do art. 7º de modo a limitar competências tributárias fora do escopo do tratado.

Esta é, aliás, a principal finalidade do tratado: limitar a competência tributária do Estado de fonte do pagamento em favor do Estado de residência. O estabelecimento permanente da filial, condição a autorizar a sua tributação plena no país da fonte, nada mais é do que um corolário do próprio princípio de residência.

Ou seja, o art. 7º da Convenção Modelo da OCDE trata de (i) exclusão de competência do Estado de Fonte em favor do Estado de Residência e (ii) uma exceção a essa regra relativamente a situações quando uma matriz opera por meio de uma filial. Isto é, não alcança, *a priori*, situações envolvendo controladora e controlada, como no caso previsto na TBU.

O entendimento de que o art. 7 trata de filiais e matrizes é, curiosamente, confirmado por Xavier, quando diz “Esclareça-se que, para fins dos tratados, o fato de uma sociedade, domiciliada em um dos Estados (Espanha), ser controlada por outra sociedade, domiciliada no outro Estado (Brasil), não faz da primeira um estabelecimento permanente da segunda”¹⁶. Ou seja, não abrange situações de controladora e controlada.

Quando a Convenção Modelo da OCDE fala de “estabelecimento permanente”, não toma este conceito em sentido genérico para nele incluir as empresas personalizadas; ao

¹⁶ XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 477.

contrário, emprega-o em sentido estrito de modo a ressaltar como traço a falta de personalidade jurídica destas entidades empresariais.

A despeito disso, isto é, de admitir que o art. 7º trata de filiais e matrizes, conclui o autor em sentido oposto, quando afirma que o art. 7º primeira parte, combinado com o art. 5º (que define “estabelecimento permanente”), deixa claro “nas relações entre duas pessoas jurídicas com personalidade jurídica própria, em que uma é controladora da outra, não pode o país de domicílio da primeira (Brasil, controladora) pretender tributar os lucros da segunda empresa (estrangeira, controlada), domiciliada no outro Estado Contratante.

Além desta primeira incoerência, há outras, ao se admitir a interpretação de que o art. 7º da Convenção Modelo da OCDE possa impedir a tributação de controladoras no Brasil pela TBU.

A segunda seria admitir que o mesmo artigo 7º – cuja principal finalidade é reafirmar o princípio da residência, por meio da limitação da competência do Estado de Fonte – estaria a funcionar de modo a limitar a competência de um Estado de Residência de tributar seus próprios contribuintes.

Como mencionado no capítulo 1, a convenção modelo da OCDE é um acordo que aumenta a base tributária dos países exportadores de capital em detrimento dos países importadores. Este inclusive é um ponto de notável disputa internacional entre países mais pobres e mais ricos, portanto, fato notório.

Assim sendo, estranho seria extrair deste artigo – um dos principais da convenção – um sentido contrário a tudo aquilo que publicamente se sabe acerca das finalidades desse mesmo tratado, isto é, de ampliar a competência tributária dos Estados de Residência mediante a redução do poder de tributar dos Estados de Fonte.

Curiosamente, embora o Brasil tenha uma história de país importador de capital – e, portanto, de país que tende a se beneficiar mais do critério de fonte –, no caso da TBU, o país funciona como exportador de capital, quando uma empresa nacional se multinacionaliza incorporando controladas no exterior. Assim, nenhuma outra hipótese melhor do que esta representaria a confirmação da competência brasileira de tributar os seus próprios residentes.

Outras seriam as evidências contrárias à interpretação de um suposto conflito do art. 7º com a TBU. Admitindo esta tese como correta, este seria o único artigo com o propósito de, na cabeça, limitar competência do Estado de Residência, destoando do resto do tratado. No máximo, os outros artigos possuem parágrafos que restringem a competência do Estado de Residência de modo a firmar uma partilha da tributação de rendas passivas com o Estado-fonte onde são auferidas esses rendimentos, como, por exemplo, juros, royalties e dividendos. Isto porque, do contrário, tudo acabaria sendo tributado no Estado-fonte.

Como vimos, o trecho acima busca também rebater argumentos de Alberto Xavier, que milita tese oposta favorável ao contribuinte.

A bem da verdade, a maior parte da doutrina nacional e estrangeira adota a linha defendida por Xavier, mas este sentido majoritário está claramente contaminado por considerar apenas ou de forma exasperada uma parte dos interesses em jogo.

Essa doutrina repudia toda e qualquer tributação CFC, independentemente da própria realização de tratados entre os países, naquilo que Tulio Rosembuj, Professor Catedrático da Universidade de Barcelona, designou de forma clara por “ultraterritorialidade ofensiva” e que foi abraçado com entusiasmo em nossas paragens, como pelo próprio Alberto Xavier.

Evidentemente, aqueles que são avessos à tributação dos lucros obtidos pelas controladas no exterior não vão esgotar seu repertório argumentativo apenas em considerações de âmbito constitucional ou de cunho abstrato de direito internacional acerca de um suposto

primado de vedação à dupla tributação a pairar sobre as ordens jurídicas nacionais. Afinal, nessa seara, já estão cômicos da derrota aqui e alhures.

Irão lançar mão de outros artifícios, como o de deturpar a interpretação dos tratados internacionais, que claramente foram redigidos considerando outros intentos. Para além das possibilidades hermenêuticas do texto, no que Umberto Eco designou por “superinterpretação”, buscam impor seu modo de pensar sobre textos redigidos com finalidades outras, com o propósito de impor significados inexecutáveis por qualquer modo minimamente neutro de interpretação, como gramatical, teleológico, histórico, contextual, etc.

A própria OCDE já se manifestou expressamente e de forma bem clara que sua convenção modelo não afasta a aplicação das regras CFC, nos seus múltiplos formatos adotados pelos Estados.

Nesse sentido, vejamos, os parágrafos 17 e 81 dos comentários ao art. 1º da convenção modelo, que consta da sua *full version*, um documento de mais de 2.600 (duas mil e seiscentas) páginas:

17. Whilst some provisions of the Convention (e.g. Articles 23 A and 23 B) are clearly intended to affect how a Contracting State taxes its own residents, the object of the majority of the provisions of the Convention is to restrict the right of a Contracting State to tax the residents of the other Contracting State. In some limited cases, however, it has been argued that some provisions could be interpreted as limiting a Contracting State's right to tax its own residents in cases where this was not intended (see, for example, paragraph 81 below, which addresses the case of controlled foreign company provisions)

(...)

81. A significant number of countries have adopted controlled foreign company provisions to address issues related to the use of foreign base companies. Whilst the design of this type of legislation varies considerably among countries, a common feature of these rules, which are now internationally recognised as a legitimate instrument to protect the domestic tax base, is that they result in a Contracting State taxing its residents on income attributable to their participation in certain foreign entities. It has sometimes been argued, based on a certain interpretation of provisions of the Convention such as paragraph 1 of Article 7 and paragraph 5 of Article 10, that this common feature of controlled foreign company legislation conflicted with these provisions. Since such legislation results in a State taxing its own residents, paragraph 3 of Article 1 confirms that it does not conflict with tax conventions. The same conclusion must be reached in the case of conventions that do not include a provision similar to paragraph 3 of Article 1; for the reasons explained in paragraphs 14 of the Commentary on Article 7 and 37 of the Commentary on Article 10, the interpretation according to which these Articles would prevent the application of controlled foreign company provisions does not accord with the text of paragraph 1 of Article 7 and paragraph 5 of Article 10. It also does not hold when these provisions are read in their context. Thus, whilst some countries have felt it useful to expressly clarify, in their conventions, that controlled foreign company legislation did not conflict with the Convention, such clarification is not necessary. It is recognised that controlled foreign company legislation structured in this way is not contrary to the provisions of the Convention.

Abaixo, segue a tradução livre desse texto:

17. Embora algumas disposições da Convenção (por exemplo, artigos 23 A e 23 B) sejam claramente destinadas a afetar a forma como um Estado Contratante tributa seus próprios residentes, o objeto da maioria das disposições da Convenção é restringir o direito de um Estado Contratante para tributar os residentes do outro Estado Contratante. Dentro alguns casos limitados, no

entanto, tem sido argumentado que algumas disposições poderiam ser interpretada como limitando o direito de um Estado Contratante de tributar seus próprios residentes em casos em que isso não foi pretendido (ver, por exemplo, parágrafo 81 abaixo, que trata do caso de provisões de controladas estrangeiras).

(...)

81. Um número significativo de países adotou disposições sobre empresas estrangeiras controladas para tratar de questões relacionadas ao uso de empresas estrangeiras. Embora o desenho desse tipo de legislação varie consideravelmente entre os países, uma característica comum dessas regras, que agora são reconhecidas internacionalmente como um instrumento legítimo para proteger a base tributária doméstica, é que elas resultam em um Estado Contratante tributando seus residentes sobre a renda atribuível à sua participação em determinadas entidades estrangeiras. Algumas vezes tem sido argumentado, com base em certa interpretação das disposições da Convenção, como o parágrafo 1 do Artigo 7 e o parágrafo 5 do Artigo 10, que essa característica comum da legislação de empresas estrangeiras controladas conflita com essas disposições. Uma vez que tal legislação resulta em um Estado tributando seus próprios residentes, o parágrafo 3 do Artigo 1 confirma que ela não conflita com as convenções fiscais. A mesma conclusão deve ser tirada no caso de convenções que não incluam dispositivo semelhante ao parágrafo 3º do artigo 1º; pelas razões explicadas nos parágrafos 14 do Comentário ao Artigo 7 e 37 do Comentário ao Artigo 10, a interpretação segundo a qual estes Artigos impediriam a aplicação de disposições de sociedade estrangeira controlada não está de acordo com o texto do parágrafo 1 do Artigo 7 e o n.º 5 do artigo 10.º. Também não procede quando estas disposições são lidas no seu contexto. Assim, embora alguns países tenham julgado útil esclarecer expressamente, em suas convenções, que a legislação de empresas estrangeiras controladas não conflita com a Convenção, tal esclarecimento não é necessário. Reconhece-se que a legislação de empresas estrangeiras controladas estruturada desta forma não é contrária às disposições da Convenção.

No mesmo documento, a OCDE especificamente aduz que o art. 7º não exerce qualquer função de obstáculo à implementação de regras CFC. Isso consta do parágrafo 14 dos comentários ao referido artigo. Segue sua transcrição:

14. The purpose of paragraph 1 is to limit the right of one Contracting State to tax the business profits of enterprises of the other Contracting State. As confirmed by paragraph 3 of Article 1, the paragraph does not limit the right of a Contracting State to tax its own residents under controlled foreign companies provisions found in its domestic law even though such tax imposed on these residents may be computed by reference to the part of the profits of an enterprise that is resident of the other Contracting State that is attributable to these residents' participation in that enterprise. Tax so levied by a State on its own residents does not reduce the profits of the enterprise of the other State and may not, therefore, be said to have been levied on such profits (see also paragraph 81 of the Commentary on Article 1).

Em tradução livre:

14. O objetivo do parágrafo 1 é limitar o direito de um Estado Contratante tributar os lucros das empresas do outro Estado Contratante. Como confirmado pelo parágrafo 3º do Artigo 1º, o parágrafo não limita o direito de um Estado Contratante tributar seus próprios residentes com base no seu direito interno relativo a controladas no exterior, ainda que a tributação desses residentes possa ser calculada com base na parte do lucros de uma empresa residente no outro Estado Contratante, atribuíveis à participação desses

residentes naquele empreendimento. Imposto assim cobrado por um Estado sobre seus próprios residentes não reduz os lucros da empresa do outro Estado e não pode, portanto, ser considerado cobrado sobre tal lucros (ver também parágrafo 81 do Comentário sobre o Artigo 1).

E não se diga que esse entendimento da OCDE é algo recente, pois o mesmo parágrafo consta da versão completa do seu modelo desde 2003, quando era numerado por 10.1.

Essa interpretação da própria OCDE acerca do seu modelo de tratado é adotada pelos tribunais superiores mundo afora. Em artigo específico sobre o tema (Tax Treaty Interpretation by Supreme Courts: Case Study of CFC Rules, Revista Direito Tributário Internacional Atual, IBDT, março de 2017), Błażej Kuźniacki, mestre em direito e pesquisador da Universidade de Oslo, analisou a jurisprudência das cortes superiores de diversos países e concluiu:

To sum up, the analysed case law shows that even in the absence of safeguarding clauses in a tax treaty, it is most likely that courts would confirm the compatibility of the CFC rules with tax treaties based on the OECD Model. Generally, it may be done by referring to the OECD Commentary and stating that the application of CFC rules results in taxing the income of domestic shareholders, not the income of the foreign company, and due to purely domestic taxation, no tax treaty issues arise⁴⁷ (e.g. ruling of the Japanese Supreme Court) or by stating that the aim of CFC rules is to prevent tax avoidance, which is also one of the main aim of tax treaties (e.g. ruling of the Finish Supreme Administrative Court).

Em tradução livre:

Em suma, a jurisprudência analisada mostra que, mesmo na ausência de cláusulas de salvaguarda em um tratado tributário, é mais provável que os tribunais confirmem a compatibilidade das regras do CFC com os tratados tributários baseados no Modelo OCDE. Geralmente, isso pode ser feito referindo-se ao Comentário da OCDE e declarando que o aplicação das regras do CFC resulta na tributação da renda dos acionistas domésticos, não da renda do empresa estrangeira, e devido à tributação puramente doméstica, não surgem questões de tratados fiscais⁴⁷ (por exemplo, decisão do Supremo Tribunal Japonês) ou afirmando que o objetivo das regras do CFC é evitar a evasão fiscal, o que também é um dos principais objetivos dos tratados fiscais (por exemplo, decisão do Supremo Tribunal Administrativo da Finlândia).

As normas CFC não são uma novidade, nem uma particularidade da legislação brasileira. São empregadas por dezenas de países e, pelos desenvolvidos, há mais de meio século. Considerar que a convenção modelo da OCDE, sem que nenhuma das suas múltiplas e detalhadas cláusulas tratem de forma expressa do tema, afasta regras CFC é querer exercer política e não promover interpretação jurídica.

Como assevera Alan Marcel Warwar Teixeira, em obra já citada anteriormente, p. 92:

(...) dois vieses importantes poderiam ser destacados da convenção modelo da OCDE: o primeiro trata da preferência pela tributação no Estado de Residência, com a conseqüente limitação da competência tributária do país de fonte, também chamado de “princípio de residência”; o segundo, o de uma indiferença em relação aos efeitos inibidores no fluxo de capitais porventura decorrentes do exercício da competência tributária de um país no sentido de tributar seus próprios residentes, dado não existir qualquer dispositivo na minuta-modelo com essa finalidade, exigindo portanto dos Estados interessados – como o Brasil ou outros – que aditem a minuta modelo se assim o desejarem.

Ou seja, as regras CFC só são afastadas no caso de expressa previsão nos acordos internacionais e esse tipo de cláusula específica está presente inclusive em tratados celebrados

pelo Brasil. É o caso do tratado com Eslováquia e República Tcheca (antiga República Socialista da Tchecoslováquia), conforme parágrafo 5 do artigo 23 do Decreto n.º 43/1991:

5. Os lucros não distribuídos de uma sociedade de um Estado Contratante, cujo capital pertencer ou for controlado total ou parcialmente direta ou indiretamente, por um ou mais residentes do outro Estado Contratante, não serão tributáveis nesse último Estado.

Cláusula bastante similar também era prevista no parágrafo 5, art. 23, do Tratado com a Dinamarca, Decreto 75.106/1974, que vigorou até 2019:

5. Os lucros não distribuídos de uma sociedade anônima de um Estado Contratante cujo capital pertencer ou for controlado, total ou parcialmente, direta ou indiretamente, por um ou mais residentes de outro Estado Contratante não são tributáveis no último Estado.

Note-se que ambos os tratados possuem o mesmo artigo 7º da convenção-modelo. Se esse artigo tivesse por finalidade afastar a aplicação de regras CFC, por qual razão se faria constar a cláusula específica no artigo 23?

Enfim, atribuir ao artigo 7 o sentido de bloquear normas CFC, em específico o art. 74 da MP 2.158-35, como pretende o contribuinte, é deixar o Brasil, no pior dos mundos em termos de regulação da tributação das rendas em contexto internacional. De um lado, o modelo OCDE é estruturado para centrar a tributação no critério da residência em detrimento da fonte e, desse modo, favorecer os países mais desenvolvidos exportadores de capital, que rigidamente defendem sua posição política na formulação desses tratados e na aplicação das suas legislações CFC, no cenário interno e internacional. De outro, nas situações não usuais em que o Brasil figura na posição de exportador de capital, busca-se afastar a sua jurisdição tributária por meio de uma “interpretação” deturpada dos tratados.

Em suma, o art. 7º dos tratados firmados pelo Brasil com base na convenção-modelo da OCDE, como o celebrado com a Argentina ora em exame, não afasta a aplicação da regra estampada no art. 74 da MP 2.158-35.

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso do contribuinte relativamente à matéria “ágio interno” e “lucros no exterior/tratado”. No mais, sigo o voto do relator.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

A autoridade julgadora de 1ª instância assim sintetizou as infrações apontadas nos lançamentos aqui formalizados:

3.1. glosa de despesas desnecessárias e não usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa, relativas a **perdas apuradas em operações de**

swap contratadas para proteção (hedge) de investimentos na Argentina e contra obrigações decorrentes de empréstimos, conforme descrito no item “b” do Termo de Verificação e Encerramento Parcial de Procedimento Fiscal (fls. 404-459), com infração ao disposto no art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e arts. 247, 248, 249, I, 251, 277, 278, 299 e 300 do RIR de 1999:

. 31/07/2006 R\$ 15.375.303,88

. 30/11/2006 R\$ 20.897.452,92

. 31/08/2007 R\$ 941.941,52

. 30/11/2007 R\$ 11.842.210,96

3.2. glosa de encargos financeiros desnecessários e não usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa, relativos a **juros e variação cambial pagos sobre empréstimos em moedas nacional e estrangeira, porquanto os recursos captados acabaram sendo integralmente aplicados no mercado financeiro, ao invés de serem direcionados aos investimentos aos quais se destinavam**, conforme descrito no item “c” do Termo de Verificação e Encerramento Parcial de Procedimento Fiscal (fls. 404-459), com infração ao disposto no art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995, e arts. 247, 248, 249, I, 251, 277, 278, 299 e 300 do RIR de 1999:

. 31/05/2006 R\$ 1.801.706,81

. 30/06/2006 R\$ 19.194.972,18

. 31/07/2006 R\$ 6.914.572,10

3.3. falta de tributação dos lucros disponibilizados pelas controladas no exterior ALL Argentina e Boswells (Uruguai), tendo no caso da ALL Argentina sido invocado tratado internacional para evitar a dupla tributação, conforme descrito no item “d” do Termo de Verificação e Encerramento Parcial de Procedimento Fiscal (fls. 404-459), com infração ao disposto no art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995, e arts. 247, 248, 249, II, 251, 277, 278 e 394 do RIR de 1999, art. 74 da Medida Provisória nº 2.15835, de 2001, e art. 1º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, com as alterações introduzidas pelo art. 3º da Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000:

. 31/12/2006 R\$ 9.979.459,29

3.4. falta de contabilização do ganho de capital apurado na integralização do aumento de capital da JPESPE Empreendimentos e Participações Ltda., mediante conferência das ações das controladas Brasil Ferrovias S/A e Novoeste Brasil S/A, conforme descrito no item “e” do Termo de Verificação e Encerramento Parcial de Procedimento Fiscal (fls. 404-459), com infração ao disposto no art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995, e arts. 247, 248, 249, II, 251, 418 e 426 do RIR de 1999:

. 31/12/2007 R\$ 403.072.912,49

3.5. glosa de despesa indedutível com amortização de ágio constituído, com fundamento econômico em valor de rentabilidade futura, por ocasião da integralização em 31/12/2003 do aumento de capital da LOGISPAR Logística e Participações S/A, cujo encargo de amortização passou a ser deduzido do lucro real a partir da incorporação dessa investida em 29/09/2006, porquanto decorrente de operações societárias sem substância econômica e sem a necessária independência entre as partes envolvidas, conforme descrito no item “a” do Termo de Verificação e Encerramento Parcial de Procedimento Fiscal (fls. 404-459), com infração ao disposto no art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995, e arts. 247, 249, I, c/c 324, §§ 2º e 4º, e 325 do RIR de 1999:

. 31/10/2006 R\$ 605.363,78

[...]

. 31/12/2007 R\$ 605.363,78

3.6. parcela da amortização do ágio da LOGISPAR Logística e Participações S/A que vinha sendo contabilizada como encargo e adicionada ao Lalur até a incorporação dessa controlada, em 29/09/2006, cujo valor acumulado passou a ser indevidamente excluído,

na determinação do lucro real, a partir de outubro/2006, conforme descrito no item “a” do Termo de Verificação e Encerramento Parcial de Procedimento Fiscal (fls. 404-459), com infração ao disposto no art. 3º da Lei n.º 9.249, de 1995, e arts. 247 e 250 do RIR de 1999:

. 31/10/2006 R\$ 98.896,06

[...]

. 31/12/2007 R\$ 98.896,06

3.7. compensação de prejuízos fiscais em montante superior ao saldo remanescente após a compensação do valor das infrações descritas nos itens anteriores, observado o limite de 30% do lucro líquido ajustado, conforme descrito ao final do Termo de Verificação e Encerramento Parcial de Procedimento Fiscal (fls. 404-459), com infração ao disposto no art. 3º da Lei n.º 9.249, de 1995, e arts. 247, 250, III, 509 e 510 do RIR de 1999:

. 31/12/2008 R\$ 10.746.018,00

3.8. multa de ofício isolada exigida em decorrência da **falta/insuficiência de pagamento do imposto de renda devido por estimativa**, conforme descrito ao final do Termo de Verificação e Encerramento Parcial de Procedimento Fiscal (fls. 404-459), com infração ao disposto nos arts. 222 e 843 do RIR de 1999 e art. 44, II, “b”, da Lei n.º 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei n.º 11.488, de 2007:

. 31/05/2006 R\$ 225.213,35

. 30/06/2006 R\$ 2.319.827,40

. 31/07/2006 R\$ 2.865.778,62

. 30/09/2006 R\$ 8.852,91

. 31/10/2006 R\$ 88.032,47

. 30/11/2006 R\$ 2.700.214,09

. 31/01/2007 R\$ 88.032,47

. 28/02/2007 R\$ 88.032,47

. 31/03/2007 R\$ 88.032,47

. 30/04/2007 R\$ 49.857,35

. 31/05/2007 R\$ 40.625,21

. 31/12/2007 R\$ 43.015.617,88 (*destacou-se*)

Com respeito às exigências de CSLL, acrescentou que *decorrem das mesmas infrações de deram causa ao lançamento de IRPJ, conforme descrito no Termo de Verificação e Encerramento Parcial de Procedimento Fiscal (fls. 404-459), e têm como fundamento o disposto nos arts. 2º, e §§, e 3º (com a redação dada pelo art. 17 da Lei n.º 11.727, de 2008) da Lei n.º 7.689, de 15 de dezembro de 1988, com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei n.º 8.034, de 1990, arts. 57 e 58 da Lei n.º 8.981, de 1995, com as alterações dos arts. 1º e 16 da Lei n.º 9.065, de 1995, art. 2º da Lei n.º 9.249, de 1995, art. 1º da Lei n.º 9.316, de 22 de novembro de 1996, art. 28 da Lei n.º 9.430, de 1996, e art. 36 da Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002.*

A autoridade julgadora de 1ª instância: i) reduziu o valor do ganho de capital, considerando R\$ 2.186.474.845,00 como valor de alienação e R\$ 1.791.573.226,85 como custo contábil; ii) afastou as glosas de perdas em operações de *hedge* na parte em que realizadas com *Pactual* e *Boswells* no ano-calendário 2006, bem como com *Santander* no ano-calendário 2007, por deficiência acusatória; e iii) afastou parcialmente a exigência de CSLL por entender que o art. 13 da Lei n.º 9.249/95 não traz determinação de adição à sua base de cálculo de *despesas desnecessárias e não usuais ou normais para realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa*, cancelando neste âmbito a *glosa das perdas em operações de hedge e*

das despesas financeiras não necessárias tratadas nos itens “b” e “c” do Termo de Verificação e Encerramento Parcial de Procedimento Fiscal.

A decisão foi submetida a reexame necessário e o Colegiado *a quo* negou provimento ao recurso de ofício no Acórdão n.º 1401-001.396. No julgamento dos embargos opostos pela autoridade encarregada da execução do acórdão de recurso voluntário e de ofício, o Colegiado *a quo* – Acórdão n.º 1401-001.820 - também observou que a DRJ retificou corretamente o cálculo das estimativas que deixaram de ser recolhidas em razão das infrações apuradas, adicionando-as ao prejuízo ou base negativa mensal originalmente apurados, antes da compensação de prejuízos e bases negativas anteriores, limitada a 30%.

No julgamento do recurso voluntário – Acórdão n.º 1401-001.396 - , o Colegiado *a quo* afastou as demais glosas de perdas em operações de *hedge* realizadas com ABN Amro e Unibanco, no ano-calendário 2006, e as glosas de encargos financeiros decorrentes de empréstimos em moeda nacional e estrangeira, além de cancelar as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas no ano-calendário 2006. Na apreciação de embargos da Contribuinte – Acórdão n.º 1401-002.353 -, também foi dado parcial provimento ao recurso voluntário no âmbito da apuração da infração de ganho de capital, afastando a redução do valor de custo promovida pela DRJ, por configurar alteração de critério jurídico do lançamento, para assim considerar R\$ 2.186.474.845,00 como valor de alienação e R\$ 2.109.010.167,04 como custo contábil, este na forma apurada pela autoridade lançadora.

A PGFN interpôs recurso especial contra o julgamento dos recursos voluntário e de ofício no Acórdão n.º 1401-001.396 e contra o julgamento dos embargos no Acórdão n.º 1401-002.353. Contudo, apenas o primeiro recurso especial teve seguimento nas três matérias apresentadas.

Na primeira matéria - *Da nulidade parcial do lançamento por vício formal – a PGFN se refere ao cancelamento das exigências relativas às perdas em operações de hedge pertinentes às operações realizadas com Pactual e Boswells, no ano-calendário de 2006, bem como aos dois contratos firmados com o Santander no ano-calendário de 2007.* Dos fundamentos da decisão, a PGFN extrai que o Colegiado *a quo* cancelou essa parte do lançamento, em virtude de insuficiência na descrição/comprovação dos fatos imputados à contribuinte e, assim, aponta divergência jurisprudencial em face dos paradigmas n.º 3201-00.248 e 203-09.332, vez que em todos os casos *houve problema envolvendo a motivação do lançamento*, mas nos paradigmas o lançamento foi anulado pro vício formal.

Tais paradigmas já foram examinados por este Colegiado nos Acórdãos n.º 9101-004.389 e 9101-004.390, sendo admitidos por todos os Conselheiros no primeiro e rejeitados pela maioria dos Conselheiros no segundo¹⁷. Em ambos os casos, os acórdãos recorridos cancelaram exigências por deficiência acusatória, mas no segundo houve prévia oposição de embargos pela PGFN que, sem sucesso, suscitou a ocorrência de vício formal, consignando-se na rejeição dos embargos que o lançamento fora cancelado porque não comprovado o fato indiciário da presunção legal lá adotada.

No presente caso não houve prévia oposição de embargos acerca deste aspecto. A PGFN destaca das decisões contrastadas que as perdas de *hedge* deveriam ter sido glosadas por

¹⁷ Participaram dos julgamentos os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia de Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente), e divergiram no segundo as Conselheiras Edeli Pereira Bessa, Viviane Vidal Wagner e Livia De Carli Germano.

falta de comprovação das perdas, dado que os contratos firmados com *Boswells* e *Pactual* não foram apresentados, o que impediria a análise de outros requisitos de dedutibilidade, como feito pela Fiscalização. Já as perdas em operações contratadas com *Santander* não poderiam ser consideradas desnecessárias sem demonstração da desnecessidade dos encargos financeiros dos empréstimos protegidos, que não foram glosados no mesmo ano-calendário, mas apenas no anterior. A PGFN deduz, daí, que houve *insuficiência na descrição/comprovação dos fatos imputados à contribuinte*.

No paradigma n.º 3201-00.248, embora ressaltando a condução do trabalho fiscal *com destacável zelo*, a autoridade julgadora de 1ª instância anulou o lançamento por vício formal por não identificar nos autos a correspondência entre a base de cálculo da multa aplicada e o valor aduaneiro. Isto porque, nos termos do voto condutor do julgado:

Isso significa dizer que houve falta de demonstração dos dados que serviram de base à determinação da matéria tributável, a qual está intrinsecamente relacionada com a apuração do valor aduaneiro que, por sua vez, depende da identificação exata dos adquirentes de cada uma das mercadorias importadas, dentre eles a empresa arrolada como responsável solidária no caso sob exame.

Portanto, se inexistem, no caderno processual, demonstrativos de cálculo escorreitos e a correspondente prova documental que lhe dê suporte, de modo a respaldar a exigência tributária, e tampouco foram cientificados à impugnante, resta explícito o vício do lançamento, caracterizado por obscuridade, omissão e inconsistência, que acabam por afetar o direito de defesa da impugnante, na medida em que não teve ciência dos critérios de cálculo e documentos que amparam a determinação da matéria tributável. Portanto, o auto de infração continua a carecer de comprovação documental necessária para dar suporte à descrição dos fatos, acarretando cerceamento do direito de defesa e, por consequência, viciando o lançamento de nulidade. (*negrejou-se*)

A nulidade, assim, se impõe para assegurar o direito de defesa do sujeito passivo, ou seja, para que o lançamento fosse novamente formalizado com as referências necessárias para identificação da origem da base de cálculo autuada. Neste sentido é, também, a parte final do voto condutor do paradigma:

O art. 142 do CTN estabeleceu os requisitos essenciais para a constituição do crédito tributário e este artigo deve ser interpretado conjuntamente com o art. 10 do Decreto n.º 70.235/1972 e sob o enfoque do princípio consagrado no art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, o que resultará na conclusão de que a determinação da matéria tributável, a descrição dos fatos e o cálculo do montante do tributo devem estar perfeitamente explicitados no auto de infração, acompanhados ainda dos documentos em que se embasam, com vista a assegurar o contraditório e a ampla defesa ao recorrente, o que não aconteceu no caso presente.

Assim sendo, observa-se que como o auto de infração não descreve a matéria tributável de forma completa e clara, impedindo a compreensão do crédito tributário apurado e consequentemente ensejando o cerceamento do direito de defesa, logo, cumpre declarar sua nulidade, nos termos do art. 59, II; do Decreto n.º 70.235/72 c/c art. 5º, inciso LV, e art. 37, caput, da Constituição Federal.

No presente caso, o erro apontado na glosa das perdas de *hedge* decorrente dos contratos firmados com *Boswells* e *Pactual* resultaria em nova fundamentação legal para a exigência, por falta de comprovação, e não mais por inobservância de outros requisitos de dedutibilidade. E, com respeito às perdas em operações contratadas com o *Santander*, novas investigações ou acréscimos de constatações anteriores seriam demandados para justificar a desnecessidade apesar de os encargos financeiros dos empréstimos protegidos não terem sido, nestes autos, considerados também desnecessários.

No primeiro paradigma, as investigações foram regularmente promovidas e o vício se verificou na formalização do processo administrativo e na descrição das provas que sustentariam a base de cálculo autuada. O vício de forma é pautado na constatação de que *inexistem, no caderno processual, demonstrativos de cálculo escorreitos e a correspondente prova documental que lhe dê suporte, de modo a respaldar a exigência tributária, e tampouco foram cientificados à impugnante, resta explícito o vício do lançamento*. Ou seja, não são demandadas outras investigações, nem questionada a fundamentação legal da exigência. Apenas foi verificada a omissão de constatações no *caderno processual*.

Assim, a conclusão aqui é distinta da adotada pelo I. Relator, que concordou com o exame de admissibilidade em favor deste paradigma para caracterização da divergência jurisprudencial.

Já o segundo paradigma nº 203-09.332, reformando a premissa de a exigência de COFINS não depender de ato de suspensão de imunidade como até ali estipulado, quer no lançamento, quer na decisão de 1ª instância, o outro Colegiado do Segundo Conselho de Contribuintes expressa a constatação de que não foi observado o art. 142 do CTN porque:

[...] A regra do art. 142 do CTN é de inequívoca clareza. A expressão "determinar" significa conformar por inteiro. Não permitir dúvida. Afastar zonas cinzentas. Determinar é dar perfil completo, o desenho absoluto, nítido, claro, cristalino. E tal determinação tem que ser apresentada pelo sujeito ativo, no lançamento, e não pelo sujeito passivo. Nesse sentido, tem-se que o lançamento é nulo por falta de vinculação à norma jurídica **com a devida descrição dos fatos**. Por outro lado, **não cabe a este Colegiado dizer qual norma ou sob qual comando legal deve ou está submetida a entidade sem fins lucrativos, em especial a interessada**.

Desta feita, inexistente a devida e correta motivação do ato administrativo. Não basta a mera invocação da norma jurídica, supostamente aplicável ao fato, sem que se explique como e porque aquela norma jurídica deve ser aplicada. Motivar não é simplesmente apontar o texto da lei, eis que a isso se dá o nome de "fundamentação legal". As partes, tanto quem constitui o crédito tributário, pelo lançamento, como quem se insurge contra o ato administrativo, deverão justificar o porquê do ato administrativo ou da decisão administrativa, ou da não concordância com o ato administrativo.

[...]

Em verdade, o agente fiscal pode e deve efetuar o ato administrativo do lançamento de acordo com as razões de seu livre convencimento, todavia, deve explicitar as razões que o levaram a adotar este ou aquele procedimento, de maneira que seu procedimento não se configure em arbítrio; logo, imprescindível, indicar, na descrição dos fatos, os motivos que lhe formaram o convencimento", sem se reportar a outro procedimento fiscal como prova única de suas argumentações. Ressalte-se que essa exigência tem implicação substancial e não meramente formal. No mais, em se tratando de pessoa jurídica de fins não lucrativos, não basta, portanto, a autoridade julgadora dizer que houve falta de pagamento e reportar-se a artigos genéricos da lei, como se fosse uma pessoa jurídica comum, eis que necessário, sob pena de nulidade, a exteriorização da base fundamental do procedimento.

Portanto, por entender ter ocorrido Vício de Forma na constituição do crédito tributário, defeito insanável do ato jurídico, que deve ser declarada a qualquer tempo, independentemente de arguição, voto pela nulidade do processo *ab initio*. (*negrejou-se*)

A decisão, assim, foi no sentido de *anular o processo ab initio, por vício formal*. Tal vício, portanto, resultou da invalidade da motivação associada à constatação de falta de recolhimento da COFINS, para fins de lançamento, mas por insuficiência acusatória, dada a condição da autuada de *pessoa jurídica de fins não lucrativos*. Implícita a admissibilidade, assim, que o vício do lançamento fosse corrigido com acréscimo de constatações de fato e de

direito, para além de se *dizer que houve falta de pagamento e reportar-se a artigos genéricos da lei, como se fosse uma pessoa jurídica comum.*

Sob esta ótica, o segundo paradigma guarda similitude suficiente para caracterização do dissídio jurisprudencial.

Na segunda matéria - *Da CSLL* -, a PGFN questiona o entendimento de que *despesas indedutíveis para o IRPJ não se estendem para a apuração da CSLL*. Isso com respeito à glosa de despesas financeiras e de perdas de *hedge* consideradas desnecessárias e revertidas, no âmbito da CSLL, pela decisão de 1ª instância. O tema foi objeto de embargos de declaração, nos quais a PGFN apontou omissão acerca do art. 47 da Lei n.º 4.506/64, mencionado pelo art. 13 da Lei n.º 9.249/95, e o Colegiado *a quo* negou-lhes efeitos infringentes – Acórdão n.º 1401-001.548 -, apenas adicionando como motivação para manutenção da decisão embargada que:

O aludido art. 47 da Lei n.º 4.506/64, devidamente transcrito pela PGFN em sua peça de embargos, apenas estabelece o conceito de despesas operacionais. No entanto, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, revela-se irrelevante o aludido conceito, conforme expressamente referido no caput do art. 13 da Lei n.º 9.249/95.

Recorde-se, inicialmente, que a glosa de tais despesas foi afastada, também, no âmbito do IRPJ: i) por falha na motivação fiscal apontada desde a decisão de 1ª instância e que a PGFN pretende, na matéria anterior, ver reconhecidas como vício formal; e ii) por reconhecimento da sua necessidade, no acórdão recorrido, dada a regularidade do empréstimo ao qual se vinculam as despesas financeiras glosadas e para o qual foi contratada a cobertura em operação de *hedge*. Logo, o interesse processual da PGFN em restabelecer a glosa no âmbito da CSLL está condicionado: i) ao alcance de decisão favorável na primeira matéria do recurso especial, pois ainda que se venha a entender, na solução deste dissídio jurisprudencial, pela possibilidade de exigência reflexa da CSLL, diversamente do que firmado no julgamento da impugnação, o cancelamento definitivo das glosas no âmbito do IRPJ seria suficiente para infirmar a materialidade no âmbito da CSLL; e ii) a caracterização de divergência jurisprudencial no âmbito do provimento do recurso voluntário para reconhecer as demais perdas em operações de *hedge* e as despesas financeiras como necessárias.

A matéria teve seguimento com base no paradigma n.º 107-08.870. Dissídio jurisprudencial semelhante já foi conhecido por este Colegiado no Acórdão n.º 9101-004.399¹⁸, em face de decisão que também compreendia inexistir previsão legal de adição de despesas desnecessárias à base de cálculo da CSLL. Já no Acórdão n.º 9101-005.042 o recurso fazendário não foi conhecido neste ponto porque o acórdão recorrido afastara a glosa de perdas de *hedge* na apuração da CSLL por entender que a legislação apenas firmara os critérios de indedutibilidade no âmbito do IRPJ¹⁹.

No presente caso, as glosas objeto da pretensão recursal fazendária se referem a despesas financeiras com empréstimos e a perdas em operações de *hedge*. A primeira guarda similitude indiscutível com o paradigma n.º 107-08.870, como bem sintetizado pelo ex-

¹⁸ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Lívia de Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente), e a divergência entre os Conselheiros acerca do alcance do conhecimento tinha em conta a natureza das infrações canceladas nos julgamentos precedentes, sem paralelo com o caso presente.

¹⁹ Participaram do julgamento os Conselheiros André Mendes de Moura, Lívia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente), e divergiram no conhecimento os Conselheiros Andréa Duek Simantob (relatora), André Mendes Moura e Viviane Vidal Wagner.

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella no voto vencedor de conhecimento no precedente n.º 9101-005.042:

Desse modo, é certo que lá se tratou de 1) despesas com taxas e encargos referentes a empréstimo, 2) sujeitas e glosadas com base na regra geral do art. 47 da Lei n.º 4.506/64, tido como aplicável à CSLL, 3) consideradas desnecessárias 4) por terem sido repassadas para outra companhia, sem cobrança correspondente de encargos.

Já em relação às perdas em operações de *hedge*, também tratadas no precedente, a distinção do presente caso é que a exoneração não se deu, como no acórdão recorrido no precedente, por interpretação do alcance da *previsão especial do art. 74, §4º, da Lei n.º 8.981/95*, sem se invocar o art. 47 da Lei n.º 4.506/64. Aqui, a discussão se restringiu à ótica genérica da desnecessidade.

Não se vislumbra, portanto, a distinção apontada pelo I. Relator, nem se concebe que a omissão, no paradigma, quanto ao art. 13 da Lei n.º 9.249/95, possa afetar o conhecimento, vez que a PGFN embargou o acórdão recorrido para suscitar questionamento acerca do art. 47 da Lei n.º 4.506/64 que, como visto, prestou-se no paradigma à validação das glosas no âmbito da CSLL.

Assim, está demonstrado o dissídio jurisprudencial, mas o interesse processual da PGFN está condicionado ao que será decidido na primeira matéria, em relação à qual esta Conselheira entende pelo conhecimento, e, com respeito à segunda parcela das glosas que foram afastadas em recurso voluntário, trata-se de tema afeto à terceira matéria arguida pela PGFN, a seguir examinada, razão pela qual a conclusão do conhecimento acerca da segunda matéria depende da apreciação desta última matéria.

Na terceira matéria - *Das glosas de despesas com perdas em operações de hedge e da glosa de encargos financeiros desnecessários* – o seguimento se deu com base nos paradigmas n.º 1103-000.999 e 101-95.281. A PGFN argumenta que o Colegiado *a quo*, mesmo frente à demonstração de que *esses gastos não eram necessários ou usuais para a atividade da empresa, vez que esses valores teriam sido aplicados no mercado financeiro e não nas operações para as quais os contratos foram originalmente contratados*, considerou dedutíveis tais valores. Demonstra a divergência a partir de excertos das ementas dos paradigmas que negam a dedutibilidade *nas operações de hedge quando o negócio jurídico evidencia caráter especulativo* e porque os encargos financeiros decorriam de *empréstimos repassados a empresas ligadas*.

Como antes referido, compreende-se que este último ponto do recurso especial da PGFN tem em conta a parcela das glosas de encargos financeiros e de perdas em operações de *hedge* que, mantidas em 1ª instância – porque não alcançadas pela deficiência acusatória lá apontada, confirmada com o improvimento do recurso de ofício – foram afastadas no julgamento do recurso voluntário por reconhecimento da sua necessidade, dada a regularidade dos empréstimos aos quais se vinculam as despesas financeiras glosadas e para os quais foi contratada a cobertura em operação de *hedge*. Trata-se, portanto, das perdas em operações de *hedge* realizadas com *ABN Amro* e *Unibanco*, no ano-calendário 2006, e as glosas de encargos financeiros decorrentes de empréstimos em moeda nacional e estrangeira que são tratadas primeiramente no voto vencedor do acórdão recorrido, nos seguintes termos:

O voto vencido, adotando por completo a fundamentação do acórdão recorrido, entendeu pela glosa das despesas financeiras de empréstimos realizados pelo Contribuinte, por não serem necessários ou usuais para a atividade da empresa, uma vez que esses empréstimos teriam sido aplicados no mercado financeiro e não nas operações para as quais os contratos foram originalmente contratados.

O Contribuinte alegou que tais empréstimos seriam utilizados como recursos para a aquisição da Brasil Ferrovias, mas, enquanto aguardava a operação de emissão de Debêntures, aplicou tais recursos em investimentos, o que, inclusive, não teria gerado perda alguma ao Erário Público, uma vez que esses investimentos geraram receitas financeiras para a Recorrente, as quais se submetem à tributação. Asseverou, ainda, que no seu ramo de atividade é necessário manter elevados níveis de caixa para a manutenção da capacidade de investimento e, também por isso, a Requerente se adiantou em aplicar tais recursos junto às instituições financeiras, enquanto não se concretizavam os investimentos previstos.

A Turma entendeu que a assunção de empréstimos é operação necessária e usual às atividades da empresa, nos termos do art. 299 do Decreto nº 3000/99, uma vez que em sua atividade (64.62-0-00 - Holdings de instituições não-financeiras e 52.50-8-04 - Organização logística do transporte de carga, conforme extrato do sítio da Receita Federal do Brasil), não existindo argumento eficaz pela sua desnecessidade, tampouco havendo presunção legal, nesse caso, para a glosa de despesa. Ainda, em relação aos empréstimos em questão, a Turma entendeu **que a Recorrente demonstrou que os recursos tinham por objeto a compra da Brasil Ferrovias e a mera aplicação dos valores antes da aquisição do investimento não descaracteriza a normalidade e usualidade dos empréstimos para a atividade da empresa, mormente porque não tomados para repasse a terceiros.**

Quanto às despesas com operações de hedge, o voto vencido, neste ponto, adotou *ipsis litteris* os fundamentos do acórdão recorrido, que deu provimento parcial à Impugnação do contribuinte, cancelando parte da glosa sob o fundamento de que: (i) para os contratos firmados com o Banco Pactual e Boswel, datados de 2006, o contribuinte não apresentou os documentos necessários para se comprovar a existência da contratação das operações, por isso, o crédito fiscal foi erroneamente lançado, devendo estar fundamentado na falta de comprovação das perdas nessas operações de hedge; e (ii) para os dois contratos firmados com o Banco Santander, datados de 2007, a fiscalização não demonstrou o motivo pelo qual as perdas apuradas seriam desnecessárias ou não usuais.

Em relação à outra parte da glosa de despesas com operações de hedge, o voto vencido, assim como o acórdão recorrido, entendeu que para a dedução das perdas com as demais operações de hedge, é necessário que tais operações sejam consideradas necessárias e usuais. Como tais operações foram realizadas para a proteção contra oscilações de taxas e preço de contratos de empréstimos, cujos recursos foram aplicados no mercado financeiro antes de serem utilizados para os investimentos aos quais os empréstimos se destinavam, tais operações não seriam consideradas necessárias ou usuais para a atividade do contribuinte.

O Contribuinte, por sua vez, argumentou que tais operações foram realizadas para proteger seus investimentos na Argentina e para proteger empréstimos contra perdas decorrentes de variação cambial e de taxas de juros e que ambas as operações estão intrinsecamente relacionados às suas atividades operacionais.

A Turma entendeu que a dedutibilidade de despesas com operações de hedge é regida pelo artigo 77, da Lei nº 8.981/95, *in verbis*:

[...]

Assim, conforme o dispositivo acima, as operações de hedge devem estar relacionadas com as atividades operacionais da pessoa jurídica ou destinar-se à proteção de direitos ou obrigações da pessoa jurídica para ser possível a dedutibilidade de suas despesas para fins de apuração do Lucro Real.

Com efeito, se a Turma entendeu pela regularidade do empréstimo, pela mesma razão, está comprovada que a operação de cobertura fora realizada, seja para proteger os direitos, seja para proteger as obrigações da empresa, uma vez que o primeiro se refere a seus investimentos na Argentina e o segundo se refere a empréstimos. (*destacou-se*)

Nota-se, nos excertos em destaques, que a PGFN erigiu a divergência jurisprudencial a partir de premissa equivocada. A reversão das glosas não se deu com base, apenas, na constatação de que os empréstimos foram aplicados no mercado financeiro, mas sim porque essa aplicação não impediu que os recursos fossem destinados aos investimentos alegados. Em consequência, também dedutível se mostraram as perdas para cobertura dos empréstimos reconhecidos como operações regulares.

O paradigma n.º 1103-000.999 refere perdas em operações de *hedge* que o sujeito passivo associou a contratos de empréstimo no exterior, mas não logrou provar com o necessário registro junto ao Banco Central. Para além disso, a acusação fiscal apontou que *o contribuinte teve perdas com variação cambial e também com o swap, o que mostra que a operação não teve caráter de hedge, e sim de aplicação financeira*. Neste contexto, o outro Colegiado do CARF concluiu estar provado o caráter especulativo do *swap*, e manteve a glosa das perdas.

Já o paradigma n.º 101-95.281 é frequentemente invocado para demonstrar divergência jurisprudencial acerca da dedutibilidade de encargos financeiros assumidos em empréstimos repassados a pessoas ligadas. No caso, a pessoa jurídica autuada obteve financiamentos para capital de giro junto a instituições financeiras com juros em taxas significativamente superiores às cobradas das pessoas ligadas para as quais os recursos foram repassados. A glosa foi mantida, afirmando-se a desnecessidade das despesas porque os empréstimos não teriam se destinado a capital de giro, vez que *apenas se identificam como capital de giro os recursos efetivamente aplicados na atividade da empresa, não se caracterizando como tal os recursos repassados a terceiros, ainda que obtidos através operações impropriamente designadas como financiamento de capital de giro*.

Como se vê na transcrição do voto vencedor do acórdão recorrido, no presente caso não há acusação de repasse de empréstimos a pessoas ligadas. A desnecessidade das despesas foi apontada diante da constatação de que os recursos obtidos com o empréstimo foram aplicados no mercado financeiro e mantidos em tais aplicações até o vencimento dos empréstimos. O Colegiado *a quo*, porém, acolheu a defesa da Contribuinte no sentido de que as aplicações financeiras resultaram em receitas escrituradas e que a contratação dos empréstimos foi promovida para *garantir recursos para a aquisição da Brasil Ferrovias, enquanto a operação da 6ª emissão de debêntures não se concretizava*, assegurando à autuada, assim, o nível de caixa compatível com o exercício de suas atividades.

Concorda-se, assim, com as objeções trazidas em contrarrazões e com a percepção do I. Relator, no sentido de que os contextos fáticos do recorrido e dos paradigmas são substancialmente distintos, o que impede a caracterização do dissídio jurisprudencial. Em consequência, na concepção desta Conselheira resta definitiva a reversão da glosa das perdas em operações de *hedge* realizadas com *ABN Amro* e *Unibanco*, no ano-calendário 2006, e da glosa de encargos financeiros decorrentes de empréstimos em moeda nacional e estrangeira, o que evidencia a inutilidade do recurso especial da PGFN na segunda matéria, quanto à indedutibilidade desta parcela na base de cálculo da CSLL.

Por todo o exposto, o presente voto é no sentido de CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial da PGFN: i) na primeira matéria (*Da nulidade parcial do lançamento por vício formal*) com base, apenas, no paradigma n.º 203-09.332; e ii) na segunda matéria, com base no único paradigma n.º 107-08.870, mas alcançando apenas a glosa das perdas de *hedge* decorrente dos contratos firmados com *Boswells* e *Pactual* e das perdas em operações contratadas com o *Santander*, e ainda assim dependente de decisão favorável na primeira matéria do recurso especial.

O recurso especial da Contribuinte foi interposto depois da apreciação dos embargos por ela opostos no Acórdão n.º 1401-002.353 e teve seguimento parcial.

A matéria (2) “*demonstração do custo contábil dos investimentos e inexistência de ganho de capital*” foi admitida com base no paradigma n.º 1402-001.786. Sob a premissa de o Colegiado *a quo* não admitir que o custo de aquisição dos investimentos fosse *afetado pelos ajustes realizados no patrimônio líquido destas sociedades após a aquisição da Recorrente*, a Contribuinte argumenta que este Conselho reconhece o dever de a sociedade investidora refletir *os investimentos em suas coligadas e controladas segundo o método de equivalência patrimonial, sendo-lhes autorizado que, na eventualidade de discrepâncias entre os critérios contábeis adotados, realizem as respectivas adequações*.

Diz ter identificado a necessidade de ajustes nos registros contábeis das investidas depois da aquisição dos investimentos, e disto resultou a redução do patrimônio líquido destas e o aumento do custo de aquisição registrado pela Contribuinte. O paradigma n.º 1402-001.786 caracterizaria a divergência por *reconhecer a necessidade e legitimidade da adequação dos critérios contábeis pelo contribuinte após a assunção do controle da sociedade investida*.

Para melhor compreender a discussão que a Contribuinte pretende estabelecer, importa ter em conta que em seu recurso voluntário, para além de pretender o afastamento integral da infração por inovação de critério jurídico no julgamento de 1ª instância, a Contribuinte argumentou que, como as adquiridas tinham patrimônio líquido negativo, o custo de aquisição era representado pelo ágio registrado na aquisição de R\$ 2.109.010.166,54 (*correspondente a R\$ 1.990.650.491,42 da BF e R\$ 118.359.675,12 da NO*). Contudo, como os balanços base não estavam auditados na aquisição, posteriormente foram identificadas despesas não registradas nas adquiridas e, com o *reconhecimento desses custos adicionais, o ágio total de aquisição passou a ser de R\$ 2.496.806.634,93*. Depois de um novo acréscimo adicional do ágio em 2007 por ajuste que deixara de ser realizado, o ágio passou a R\$ 2.512.083.079,53. E, como a alienação das quotas foi feito por este valor, não teria sido apurado ganho de capital.

Observou que a autoridade lançadora admitiu o valor de alienação, mas o custo contábil ficou limitado às parcelas de R\$ 1.990.650.491,42 e R\$ 118.359.675,12, argumentando-se que *as demais despesas, chamadas de “custos adicionais” começaram a ser contabilizadas em setembro de 2006, ou seja, 3 meses depois que as investidas já estavam sob o comando da controladora, e assim não poderiam ser aceitas para compor o custo de aquisição (ágio), para fins de apuração do ganho de capital*.

Esclareceu que a maior parte dos ajustes corresponderia a provisões para contingências trabalhistas, *referentes a fatos ocorridos em períodos anteriores à aquisição das companhias pela Recorrente*, e reiterou que a auditoria das demonstrações contábeis das adquiridas *somente se conclui nos meses subseqüentes à aquisição dessas companhias*.

A decisão de 1ª instância demonstrou que o ágio inicialmente contabilizado na aquisição dos investimentos foi determinado pela soma do valor de aquisição e do patrimônio líquido negativo das investidas. Detalhou, também, que o aumento do valor do ágio corresponderia a acréscimos de custo adicional e à dedução de amortizações de ágio até 03/12/2007, do que resultou o valor contábil total de R\$ 2.512.083.079,53, praticamente o mesmo adotado para integralização dos investimentos em JPESPE Empreendimentos e Participações Ltda (R\$ 2.512.083.080,00). Reconheceu, ainda, que o aumento de capital social de JPESPE Empreendimentos e Participações Ltda foi posteriormente reduzido a R\$ 2.186.474.845,00, em alteração do contrato social, porque antes não considerado na *avaliação das ações da Brasil Ferrovias e da Novoeste Brasil os saldos das contas 22.42.108-Provisão*

para passivo descoberto Brasil Ferrovias (R\$ 236.196.670,00) e 22.42.109-Provisão para passivo descoberto Novoeste Brasil (R\$ 89.412.065,00), no montante de R\$ 325.608.735,00, conforme Laudo de Avaliação também elaborado pela APSIS, em 09/04/2008 (fls. 280-305).

O relator de 1ª instância registrou que a autoridade lançadora deixou de considerar os ajustes por: a) não ter localizado nenhuma provisão para perdas em investimentos apropriada na contabilidade da ALL (item 169 do Termo de Verificação); b) a ALL não ter contabilizado nas contas 13.10.343-Participação JPESPE (no ano-calendário de 2007) e 12.20.102.0001041-JPESPE (no ano-calendário de 2008) a redução de R\$ 325.608.735,00 na integralização do capital social (itens 177 e 178 do Termo de Verificação); c) o laudo revisor da APSIS que deu base à 2ª Alteração do Contrato Social da JPESPE Empreendimentos e Participações somente ter sido assinado em 09/04/2008, dois meses após essa alteração contratual (item 179 do Termo de Verificação).

Diante deste cenário, a autoridade julgadora de 1ª instância considerou *correta a contabilização* dos valores de patrimônio líquido negativo das investidas – R\$ 677.704.514,81 e R\$ 27.417.438,41 - *nas contas 22.42.108-Provisão para passivo descoberto Brasil Ferrovias (fl. 252) e 22.42.109-Provisão para passivo descoberto Novoeste Brasil (fls. 252-253), assim como o registro dos ágios – correspondentes à diferença entre esses patrimônios líquidos negativos e os valores de aquisição*, equivalentes à soma dos valores de aquisição (R\$ 1.312.945.976,61 e R\$ 90.942.236,71, respectivamente) aos montantes de R\$ 677.704.514,81 e R\$ 27.417.438,41, do que resultou o registro de *R\$ 1.990.650.491,42 e R\$ 118.359.675,12 nas contas 13.10.325-Ágio Brasil Ferrovias (fl. 252) e 13.10.326-Ágio Novoeste Brasil (fl. 252)*. Admitiu também a retificação do valor de integralização para R\$ 2.186.474.845,00, e de alienação, baseado no Laudo de Avaliação de 09/04/2008, dada a retificação da 1ª Alteração do Contrato Social de JPESPE Empreendimentos e Participações Ltda pela 2ª Alteração do Contrato Social, em 07/02/2008.

No mais, a autoridade julgadora de 1ª instância concordou com a autoridade fiscal na *desconsideração dos complementos de ágio na composição de custo contábil*, porém corrigiu erro do lançamento fiscal ao deixar de computar no custo *os saldos das contas de provisão para passivo a descoberto em 03/12/2007*. Estas contas representavam o patrimônio líquido negativo das investidas no momento da aquisição, e compreendeu-se que, delas deveriam ser deduzidas as obrigações trabalhistas posteriormente materializadas, ou seja, *a débito da conta de resultados negativos de investimentos avaliados pelo patrimônio líquido (a ser adicionado ao Lalur), mas acabaram sendo indevidamente debitados nas contas representativas dos ágios (contas 13.10.325 e 13.10.326), com contrapartida credora nas contas de provisão para passivo a descoberto (contas 22.42.108 e 22.42.109)*. Assim, na interpretação da autoridade julgadora de 1ª instância, o custo contábil deveria ser reduzido, e não aumentado como pretendia a Contribuinte.

De toda a sorte, esta redução do custo contábil foi revertida no julgamento de embargos com efeitos infringentes – Acórdão nº 1401-002.353 – de modo que a decisão confrontada pela Contribuinte em recurso especial é aquela expressa na decisão de 1ª instância e acolhida no julgamento dos recursos voluntário e de ofício, apenas na parte em que valida a compreensão da autoridade lançadora, contrária ao pretendido aumento do custo contábil.

Esclareça-se que a acusação fiscal reconheceu que os custos adicionais, verificados depois da compra, foram apropriados nas contas 1310325 - Ágio Brasil Ferrovias e 1310326 – Ágio Novoeste, e que o saldo destas contas até a data de 03/12/2007 era, respectivamente, de R\$ 2.380.865.423,04 e de R\$ 131.217.656,49, perfazendo um total de R\$

2.512.083.079,53. Adicionara, ainda, que até o mês de outubro de 2007 o valor do PL das companhias se encontrava negativo e que também não fora detectada provisão para perdas em investimentos apropriada na contabilidade. De outro lado, foram localizadas contas de provisão relativas a passivo a descoberto, cujos saldos em 03/12/2007 eram de R\$ 236.196.669,85 para a BF e de R\$ 89.412.065,50 para a Novoeste - total de R\$ 325.608.735,35 -, acerca das quais a Contribuinte esclareceu não ter havido trânsito por resultado. Esse registro teria sido em contrapartida da redução do investimento em JPESPE Empreendimentos e Participações Ltda a R\$ 2.186.474.844,65 em 30/12/2007. Com estas considerações, a conclusão final da autoridade lançadora foi assim registrada:

180. Conforme demonstrado no item 157, quando da operação de compra da BF e da Novoeste em junho de 2006, o valor do custo de aquisição (ágio) apurado e registrado na contabilidade da ALL foi de R\$ 2.109.010.167,04.

181. De acordo com o exposto nos itens 170 e 171, uma vez que a venda das companhias BF e Novoeste deu-se pelo valor contábil, o valor da alienação foi de R\$ 2.512.083.079,53.

182. Desta forma, a ALL obteve na venda da BF e da Novoeste, um ganho de capital no valor de R\$ 403.072.912,49, o qual não foi adicionado na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL no ano-calendário de 2007, como previsto nos arts. 249, inciso II, 251, parágrafo único, 418 e 426 do RIR/99.

Ou seja, apesar de constatar que os saldos das contas 1310325 - Ágio Brasil Ferrovias e 1310326 - Ágio Novoeste em 03/12/2007 eram, respectivamente, de R\$ 2.380.865.423,04 e de R\$ 131.217.656,49, perfazendo um total de R\$ 2.512.083.079,53, a autoridade considerou, como custo contábil dos investimentos alienados a JPESPE Empreendimentos e Participações Ltda, o valor do custo de aquisição (ágio) apurado e registrado na contabilidade da ALL a título dos investimentos alienados, no valor de R\$ 2.109.010.167,04, em junho de 2006.

O exame do paradigma nº 1402-001.786, porém, revela que a admissibilidade de o custo de aquisição dos investimentos ser *afetado pelos ajustes realizados no patrimônio líquido destas sociedades após a aquisição* teve em conta circunstâncias específicas da contabilidade de instituições financeiras e a proximidade dos ajustes em relação à data de aquisição, bem como foi afetado pelo fato de o outro Colegiado do CARF, distintamente do aqui implicitamente admitido pela Fiscalização e expressamente validado pela autoridade julgadora de 1ª instância, não ter aceitado o patrimônio líquido negativo como elemento do custo contábil do investimento adquirido.

A argumentação invocada se localiza no ponto em que o paradigma decidiu, por voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito à amortização do ágio até o limite do valor pago, restando vencidos os Conselheiros Carlos Pelá (relator), Moises Giacomelli Nunes da Silva e Paulo Roberto Cortez, que acolhiam a dedução da integralidade do ágio. Analisou-se, no caso, glosa de amortização de ágio formado na aquisição do Banco do Estado do Maranhão - BEM, o qual, no entender do sujeito passivo autuado, considerando os três momentos de aquisição (10/02/2004, 31/03/2004 e 31/07/2004), totalizaria R\$ 107.839.919,67, mediante soma do valor total de aquisição e do patrimônio líquido negativo da investida. A autoridade lançadora primeiro limitou o ágio passível de amortização ao valor de R\$ 50.267.497,03, correspondente ao valor de aquisição no primeiro momento (10/02/2004), desconsiderando as duas parcelas de aquisição posteriores (R\$ 74.690,23 e R\$ 8.626.220,07), bem como o patrimônio líquido negativo que variou de R\$ 48.657.685,66 a R\$ 50.856.570,27 nos três momentos. Na sequência, apontou que o patrimônio líquido negativo da investida não

seria real, mas sim decorrente de meros ajustes contábeis que não foram contabilizados e não afetaram o patrimônio líquido. Assim, corrigindo seu valor para patrimônio líquido positivo em 31/01/2004 de R\$ 37.947.967,88, seu confronto com o custo de aquisição do primeiro momento - R\$ 50.267.497,03 - evidenciou ágio passível de amortização no valor de R\$ 12.319.529,15.

O relator do caso, ex-Conselheiro Carlos Pelá, primeiramente assim observou que a Fiscalização não teria questionado os custos de aquisição de 31/03/2004 e 31/07/2004, muito embora tenha antes expresso no relatório que o ágio cuja amortização foi admitida ficou limitado ao custo de aquisição no primeiro momento de 10/02/2004:

De início, a fiscalização afirma, o que foi seguido pela DRJ, que o Banco BEM não apresentou PL negativo em nenhum momento.

Após isso, a fiscalização afirma que eventual PL negativo não poderia ser considerado no valor do ágio a ser amortizado.

A fiscalização não questionou as operações societárias realizadas pela Recorrente, mas apenas o valor do PL do Banco BEM na data da aquisição de suas ações pelo Banco Bradesco, o que levou à diferença entre os valores de ágio apurados pela Recorrente e pela fiscalização.

Portanto, essas são as questões de mérito a serem tratadas nesse tópico. Para logo, também importa esclarecer que, muito embora o Banco Bradesco, ao adquirir as ações do Banco BEM, tenha apurado ágio nos valores de: (i) R\$ 94.038.651,18, em 10/02/2004; (ii) R\$ 165.234,76, em 31/03/2004; e (iii) R\$ 13.636.033,73, em 31/07/2004; somando R\$ 107.839.919,67; a fiscalização questiona apenas o ágio de R\$ 94.038.651,18, apurado em 10/02/2004, por ocasião da aquisição, em leilão, de 324.181.808 ações do Banco BEM, representativas de 89,957% de seu capital social.

Na apuração desse ágio, não há discordância quanto ao custo de aquisição de R\$ 50.267.497,03. A divergência se dá apenas quanto ao valor do PL do Banco BEM na data da aquisição. A Recorrente alega que o PL era negativo em R\$ 48.657.685,66, enquanto a fiscalização alega que o PL era positivo em R\$ 37.947.967,88, conforme balancete levantado em 31/01/2004.

Na sequência, a abordagem teve em conta os ajustes contábeis que se prestaram a converter o patrimônio líquido da investida de positivo para negativo, no valor de R\$ 48.657.685,66, assim demonstrado pelo sujeito passivo à Fiscalização:

Nome	Cosif	31/01/2004
Composição do patrimônio em 31/01/2004		(R\$)
Capital	6.1.1.10.00-1	52.374.667,73
Aumento de capital	6.1.1.10.00-2	-
Ações ordinárias	6.1.1.20.13-2	86.893,61
Prejuízos acumulados	6.1.1.20.13-2	-14.513.593,46
Resultado do período		-875.200,99
Aumento de capital efetuado em 13/02/2004 pela União Federal	6.1.1.10.00-2	27.476.852,81
Patrimônio Líquido em 31/01/2004	6.00.00.00-2	37.072.766,89
Ajustes contábeis - fatos geradores ocorridos até a data da aquisição		-113.207.305,36
Patrimônio Líquido na data da aquisição	6.00.00.00-2	-48.657.685,66

É neste contexto que o Conselheiro relator enfrenta as objeções da Fiscalização, calcadas no fato de que tais valores não foram contabilizados até a data da aquisição e, assim,

não teriam afetado o patrimônio líquido, razão para o cálculo fiscal do ágio ter considerado o patrimônio líquido positivo antes registrado:

A aquisição das ações do Banco BEM se deu em 13/02/2004, tendo sido utilizado o balancete do mês anterior, qual seja, de **31/01/2004**, nos moldes do que determina o inciso I do artigo 21 do Decreto-lei nº. 1598/77.

Na data da aquisição, a Recorrente constatou que o valor de PL constante do balancete de 31/01/2004 (R\$ 37.072.766,89 Cosif 6.0.0.00.002) não contemplava: (i) o valor do aumento de capital realizado pela União em 13/02/2004, no valor de R\$ 27.476.852,81 (cosif 6.1.1.10.002) e (ii) os ajustes contábeis decorrentes de fatos geradores ocorridos até a data da aquisição (no montante de R\$ 113.207.305,36 cosif 7.0.0.00.009 e 8.0.0.00.006).

Nesse passo, abra-se um parêntese para ressaltar que, já no processo de avaliação do Banco BEM para fins de determinação do preço pago (*due diligence*), o Grupo Bradesco identificou diversos fatos realizados sob a gestão da União Federal que receberam tratamento contábil inadequado, especialmente no que tocam a provisões não registradas.

Assim, em conformidade com a legislação societária e fiscal, seus critérios contábeis e princípios contábeis geralmente aceitos, verificou que seria necessário efetuar alguns ajustes no PL do Banco BEM, para fins de uniformização dos critérios.

Ocorre que, na data da aquisição das ações o balancete de verificação de janeiro de 2004 já estava fechado, não comportando alterações, haja vista que o Bacen não permite a realização de lançamentos retroativos.

E, nada obstante, o mesmo artigo 21 do Decreto-lei nº. 1598/77 expressamente determina que, se os critérios contábeis adotados pela coligada/controlada e pelo contribuinte (que adquiriu a participação na sociedade) não forem uniformes, o contribuinte **deverá** fazer no balanço ou balancete da coligada/controlada os ajustes necessários para eliminar as diferenças relevantes decorrentes da diversidade de critérios.

Ou seja, a realização dos ajustes não era uma conveniência do contribuinte, já que a lei expressamente o obriga a proceder dessa forma.

Nesse cenário, uma vez que os ajustes referentes à data da aquisição (13/02/2004) não poderiam ser levados a cabo no balancete de verificação de 31/01/2004, **estes foram refletidos no balancete de verificação de 28/02/2004**.

Abra-se novo parêntese para esclarecer que, nos termos das regulamentações do Bacen e do Cosif, as instituições financeiras somente apuram balanços em 30/06 e 31/12 de cada ano. Nos demais meses, como foi o caso de 31/01 e 28/02, são “levantados” apenas balancetes de verificação.

Nos balancetes de verificação não se faz o encerramento das contas de resultado em formação e conseqüente transferência para a conta que registra parcialmente o PL. Apenas nos balanços semestrais as contas de resultado são encerradas, com sua respectiva migração para o PL como um todo.

Justamente por isso, nos balancetes de verificação, para que se apure o valor do PL, é indispensável que sejam considerados, além dos valores constantes da conta de PL (Cosif 6.0.0.00.002), aqueles constantes das contas de resultado credoras (Cosif 7.0.0.00.009) e das contas de resultado devedoras (Cosif 8.0.0.00.006), já que elas representam, em essência, contas de PL que não foram migradas e consolidadas.

Sobre esse ponto, a Recorrente apresenta exemplos numéricos em sua peça recursal (fls. 922 e 923 dos autos), bem como documentos às fls. 1045/1055, que demonstram que o PL do Banco BEM obtido no balancete de verificação de 30/06/2004, com a devida consideração das contas de PL (Cosif 6.0.0.00.002), contas de resultado credoras (Cosif 7.0.0.00.009) e das contas de resultado devedoras (Cosif 8.0.0.00.006), é exatamente

igual ao PL constante do balanço patrimonial de 30/06/2004, publicado em 27/08/2004, que estava negativo em R\$ 50.856.570,07.

Para comprovar a contabilização dos ajustes ao balancete de verificação de 31/01/2004, como suporte para a contabilização do ágio pago, o Banco Bradesco produziu um demonstrativo com a discriminação dos ajustes necessários à uniformização dos critérios contábeis na data da aquisição (**13/02/2004**), anexado às fls. 1025/1043 dos autos.

Dessa forma, considerando as receitas e despesas em formação e ainda não transferidas ao PL, bem como o aumento de capital realizado pela União em 13/02/2004, de R\$ 27.476.852,81 (Cosif 6.1.1.10.002), resta claro que **o Banco BEM possuía PL negativo de R\$ 48.657.685,66, tal como demonstram os documentos e planilhas apresentadas pela Recorrente no curso da ação fiscal e aquelas acostadas às defesas.**

Anexado ao recurso voluntário, vale dizer, encontram-se (i) cópias das folhas do Razão Analítico do Banco BEM, nas quais estão registrados os ajustes efetuados no PL; e (ii) demonstrativo com a indicação da consolidação dos ajustes e de sua localização no Livro Razão (fl. 1025/1043).

Destarte, de forma a comprovar que a Recorrente efetivamente realizou os ajustes em questão, vale transcrever trecho da Nota Explicativa 17 do Balanço Patrimonial de 30/06/2004, primeiro balanço levantado após a aquisição do Banco BEM, publicado no Diário oficial do Estado do Maranhão de 27/08/2004, devidamente aprovado pelos auditores independentes (fls. 1045/1055):

17) Outras informações:

a) Sob a administração do Banco Bradesco S.A., foram constituídos no Banco BEM S.A. (atual denominação do Banco do Estado do Maranhão S.A.), provisões necessárias para dar cobertura às contingências existentes, razão pela qual o mesmo encontra-se com passivo a descoberto. Em 12 de março de 2004, foi protocolado junto à Comissão de Valores Mobiliários – CVM uma Oferta Pública de Ações – OPA, para aquisição das ações dos minoritários e o cancelamento do registro de companhia aberta. Tão logo, seja concluída esta operação, será realizado no Banco BEM S.A., um aporte de capital necessário a enquadrá-lo dentro das regras de capital e patrimônio líquido exigido.

Portanto, o Balanço Patrimonial de 30/06/2004 também deve ser tido em conta como documento hábil a comprovar que o Banco Bradesco realizou ajustes na contabilidade do Banco BEM, a fim de uniformizar os critérios contábeis das duas instituições financeiras, em obediência do disposto no art. 21 do Decreto-lei nº. 1598/77, que culminaram evidenciando o passivo a descoberto do Banco BEM.

Uma vez superada a questão da efetiva contabilização dos ajustes, mostra-se desnecessário adentrar as questões aduzidas pela Recorrente quanto à grandeza e a natureza dos ajustes efetuados, já que essa matéria não foi objeto de questionamento por parte da fiscalização. (*destaques do original*)

Constata-se, nestes termos, que são determinantes para a decisão: i) a circunstância específica de a adquirida ser instituição financeira e somente levantar balanços patrimoniais semestrais, para além de os balancetes mensais não se sujeitarem a ajustes retroativos; ii) os ajustes terem sido justificados para *eliminar as diferenças relevantes decorrentes da diversidade de critérios* entre investidora e investida, atraindo o disposto no art. 21 do Decreto-lei nº 1.598/77; e iii) a escrituração dos ajustes ter sido realizada no mês de aquisição e evidenciadas no balancete subsequente ao tomado pela Fiscalização para determinação do ágio.

Mais importante, porém, é observar que a discussão no paradigma se dá em torno da determinação do patrimônio líquido da investida que se prestou como referencial para cálculo do ágio no registro inicial do investimento adquirido. No presente caso, distintamente, a

discussão está centrada na forma de reconhecimento, na investidora, de retificações posteriores ao registro original do ágio apurado, e isto em razão de auditoria promovida na investida. E tal descompasso não representa mera mudança de ponto de vista de uma mesma ocorrência, mas sim decorre do fato de os ajustes no paradigma terem sido promovidos contemporaneamente à aquisição, afetando o balancete de verificação do próprio mês de aquisição e o primeiro registro do ágio na investidora.

Como esclarecido inicialmente, no caso analisado no paradigma houve ágio registrado no segundo e no terceiro momento da aquisição, mas a argumentação antes referida se limitou ao ágio registrado no primeiro momento de aquisição, em 13/02/2004. Daí a legitimação dos *ajustes referentes à data da aquisição (13/02/2004)*, que *não poderiam ser levados a cabo no balancete de verificação de 31/01/2004*, e restaram *refletidos no balancete de verificação de 28/02/2004*, evidenciando patrimônio líquido negativo, e não positivo, como antes registrado em 31/01/2004.

No presente caso, o questionamento fiscal reside nos acréscimos de custo de aquisição registrado entre 30/06/2006 e 30/06/2007, depois de os investimentos terem sido inicialmente contabilizados em 30/06/2006 pelo custo de aquisição de R\$ 2.109.010.322,23, consoante assim demonstrado na escrituração da Contribuinte:

MOVIMENTAÇÃO DO ÁGIO NA ALL S.A.				
2006				
Data	Descrição	BF	NO	Total
30/6/2006	Ágio na aquisição inicial	1.991.135.797,66	117.874.524,57	2.109.010.322,23
30/9/2006	Complemento do ágio	6.587.696,51	485.150,55	7.072.847,06
30/9/2006	Custos incorridos na aquisição da Brasil Ferrovias e Novoeste Brasil	11.972.039,66	829.252,75	12.801.292,41
30/9/2006	Direito de recesso (redução de capital)	(1.144.723,56)		(1.144.723,56)
31/12/2006	Complemento do ágio	332.025.868,61	13.236.847,12	345.262.715,73
Saldo em 31 de dezembro de 2006		2.340.576.678,88	132.425.774,99	2.473.002.453,87
2007				
Data	Descrição	BF	NO	Total
Saldo inicial		2.340.576.678,88	132.425.774,99	2.473.002.453,87
31/1/2007	Amortização	(185.920,00)	(108.330,00)	(294.250,00)
31/3/2007	Transferência para esta conta - lançado indevidamente na conta ágio Santa Fé em 2006	23.804.181,07		23.804.181,07
31/3/2007	Amortização	(472.635,56)	(254.105,55)	(726.741,11)
30/6/2007	Complemento do ágio	19.905.941,34		19.905.941,34
30/6/2007	Amortização	(689.310,34)	(362.435,55)	(1.051.745,89)
31/7/2007	Amortização	(224.644,32)	(120.811,85)	(345.456,17)
30/8/2007	Amortização	(224.644,32)	(120.811,85)	(345.456,17)
30/9/2007	Amortização	(1.399.579,39)	(120.811,85)	(1.520.391,24)
30/10/2007	Amortização	(224.644,32)	(120.811,85)	(345.456,17)
Saldo em 03 de dezembro de 2007		2.380.865.423,04	131.217.656,49	2.512.083.079,53
3/12/2007	Transferência JPESPE	(2.380.865.423,04)	(131.217.656,49)	(2.512.083.079,53)

Em suma, o paradigma não trata de *ajustes realizados no patrimônio líquido* da investida *após a aquisição* pela investidora, mas sim de determinação de qual a data base do balanço da investida a ser utilizado para cálculo do ágio pago. Como visto, o paradigma, de fato, reconhece o dever de a sociedade investidora refletir *os investimentos em suas coligadas e controladas segundo o método de equivalência patrimonial, sendo-lhes autorizado que, na eventualidade de discrepâncias entre os critérios contábeis adotados, realizem as respectivas adequações*. Mas este reconhecimento foi calcado na circunstância específica de a investida ser

uma instituição financeira e os ajustes se verificarem entre os balancetes de verificação mensais anterior e posterior à aquisição. Daí inexistir qualquer discussão quanto ao reflexo de provisionamentos na escrituração da investidora, além de o recurso voluntário da Contribuinte, nestes autos, estar calcado essencialmente nas circunstâncias materiais dos ajustes realizados, sem qualquer referência, aliás, ao art. 21 do Decreto-lei nº 1.598/77, que fundamenta a decisão do paradigma.

Note-se na figura anterior que o registro mais relevante foi escriturado em 31/12/2006, 6 (seis) meses depois da aquisição, muito além dos 2 (dois) meses referidos na flexibilização admitida no art. 21 do Decreto-lei nº 1.598/77.

Adicione-se, por fim, que os questionamentos fiscais acerca *das contas “Provisões para passivo a descoberto” da BF e da Novoeste* não encontram paralelo no paradigma porque lá não se admitiu que o patrimônio líquido negativo integrasse o valor do ágio, limitado que foi ao valor de aquisição, nos termos do voto vencedor do ex-Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar:

Observa-se, portanto, ante os fundamentos acima enunciados a perfeita plausibilidade do entendimento de que o ágio, na aquisição de investimento em empresa com passivo a descoberto, limite-se ao valor pago por este investimento, e que a equivalência patrimonial permaneça igual a zero enquanto a investida apresentar passivo a descoberto, melhor representando a responsabilidade do investidor pelas dívidas da investida, e somente sujeitando-se a alteração quando esta situação for revertida e os investidores passarem a ser titulares, de fato, de um investimento com valor patrimonial superior a zero.

Corroborando esse entendimento, veja-se o já citado precedente deste CARF, Acórdão nº 1101-00.766 — 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 05 de julho de 2012.

Ementa

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. DETERMINAÇÃO. Na aquisição de investimento em empresa com passivo a descoberto, o ágio limita-se ao valor pago pela investidora.

Voto

É perfeitamente razoável, portanto, o entendimento de que o ágio, em caso de aquisição de investimento em empresa com passivo a descoberto, limite-se ao valor pago por este investimento, e que a equivalência patrimonial permaneça igual a zero enquanto a investida apresentar passivo a descoberto, melhor representando a responsabilidade do investidor pelas dívidas da investida, e somente sujeitando-se a alteração quando esta situação for revertida e os investidores passarem a ser titulares, de fato, de um investimento com valor patrimonial superior a zero.

[...]

Por tais razões, reputa-se correto o entendimento expresso pela autoridade lançadora no sentido de que o passivo a descoberto não pode ser considerado para determinação do ágio pago na aquisição de investimentos.

Por todo o exposto neste tópico, dou parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer o direito à amortização do ágio tão-somente até o limite do valor pago pela investidora.

Ou seja, enquanto o relator admitia que o custo de aquisição (R\$ 50.267.497,03) fosse somado à proporção do passivo a descoberto da investida apurado no balancete de verificação de 28/02/2004 (R\$ 48.657.685,66), a maioria do Colegiado decidiu *dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito à amortização do ágio até o limite do valor pago*.

Assim, evidente está que o racional do paradigma não reforma, nestes autos, os fundamentos da autoridade lançadora que, mantidos nas decisões de 1ª e 2ª instância, se prestam

a desprezar no custo contábil de alienação dos investimentos os acréscimos escriturados no ano subsequente à aquisição. Por tais razões, deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte na matéria “demonstração do custo contábil dos investimentos e inexistência de ganho de capital”.

Na matéria subsequente - (4) “inexistência de ágio interno no caso” – o recurso especial da Contribuinte teve seguimento nos seguintes termos:

22. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que é descabida a amortização, pela contribuinte, de ágio interno, com fundamento econômico em expectativa de rentabilidade futura de empresa controlada, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 9101-003.609, de 2018, e 1402-001.402, de 2013) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que é legítima a transferência do investimento com ágio, notadamente quando existentes restrições societárias e regulatórias que orientaram a criação de empresa “veículo” (**primeiro acórdão paradigma**) e que as operações subsequentes que permitirão ao contribuinte amortizar o ágio registrado [transferência de ágio, esclareço], desde que se trate de operações lícitas e legalmente previstas pelo nosso ordenamento jurídico, não têm o condão de desconstituir a natureza de um ágio legítimo (**segundo acórdão paradigma**).

Neste ponto, a Contribuinte se reporta à sua defesa no sentido de que o fundamento econômico do ágio amortizado *decorre de transações realizadas entre partes independentes*, no caso o anterior *contrato de compra e venda de ações de ALL Argentina (então denominada Ralph Inversiones S.A.), seguido de contrato de usufruto e transferência de ações, além da realização de adiantamentos para futuro aumento de capital (AFAC) na referida sociedade*. Os direitos e obrigações dos contratos de usufruto e os direitos à conversão dos AFAC foram cedidos à Logispar Logística e Participações S/A (LOGISPAR) e, antes do vencimento dos direitos, foram utilizados para aumento de capital de LOGISPAR, com o registro do ágio em questão, fundamentado na rentabilidade futura de ALL Argentina. A incorporação de ALL Argentina se verificou depois de sete anos da negociação das ações, por determinação da legislação argentina.

Sob a premissa de que o ágio foi entendido como interno em razão da *transferência do investimento da Recorrente à Logispar, ou seja, dentro de um mesmo grupo econômico*, a Contribuinte suscita divergência em face do paradigma nº 9101-003.609 que, *ao analisar situação envolvendo a transferência, dentro de um grupo econômico, de investimento adquirido, esse Colegiado entendeu que o ágio (i) conservaria o fundamento econômico, isto é, não haveria o surgimento de um “ágio interno”, e, além disso, (ii) seria plenamente dedutível na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL*.

O quadro demonstrativo elaborado pela Contribuinte para evidenciar a similitude fática entre os acórdãos comparados não traz os valores operados nas duas fases referidas, distintamente do paradigma que indica a aquisição original do investimento em leilão público por R\$ 2.280.416.605,89 (dos quais R\$ 806.710.702,03 correspondentes a ágio) e a integralização do investimento assim adquirido no capital de pessoa jurídica ligada por R\$ 2.105.032.136,00. Há referência, apenas, de o preço total acordado na operação de cessão à LOGISPAR representar R\$ 253.311.427,56. O voto condutor do acórdão recorrido, por sua vez, traz as referências do ágio destacado neste segundo momento, mediante transcrição da decisão de 1ª instância, nos seguintes termos:

42. A autoridade fiscal constatou que em 31/12/2003 a ALL Holding integralizou aumento de capital de R\$ 355.888.447,41 na LOGISPAR, utilizando créditos que ela detinha contra esta sociedade, e registrou um ágio de R\$ 142.260.488,01 com fundamento econômico em rentabilidade futura justificada pelo investimento da

LOGISPAR na ALL Argentina, com base no Laudo de Avaliação de fls. 1039-1047 (versão traduzida às fls. 1048-1056). Os créditos que a ALL Holding detinha eram oriundos da cessão, em 01/12/2001, dos direitos e obrigações sob o Contrato de Usufruto e o Contrato de Compra e Venda das ações da ALL Argentina, bem como dos direitos de conversão de adiantamento para futuros aumentos de capital (AFAC), conforme Contrato de Cessão de Direitos e Outras Avenças de fls. 1027-1034.

43. A amortização do ágio de R\$ 142.260.488,01 passou a ser contabilizada pela interessada na conta 41.42.109 – Amortização Ágio, à razão de 1/235 ao mês, com parcela de R\$ 605.363,78, nos termos do § 2º do artigo 14 da Instrução CVM nº 247/96, com redação da Instrução CVM nº 285/98. Considerando que a amortização do ágio só é relevante para fins fiscais no momento da alienação ou baixa de investimento adquirido com pagamento de ágio (artigo 385 do RIR de 1999) ou a partir da incorporação, fusão ou cisão de sociedade na qual detenha participação adquirida com ágio (artigo 386), o valor das amortizações mensais foi adicionado na parte “A” do LALUR e controlado na sua parte “B”.

Retornando à acusação fiscal, vê-se que os esclarecimentos da Contribuinte referem a aquisição de ALL Argentina em 05/05/1999 sob condição resolutiva, associado a Contrato de Constituição de Usufruto e Transferência de Ações, mas a primeira informação de valor somente surge na cessão dos contratos à LOGISPAR em 01/12/2001. Ou seja, em momento algum se investigou o valor original da aquisição para se pretender, à semelhança do paradigma nº 9101-003.609, afirmar que o ágio formado na transferência entre partes relacionadas teria origem em operação anterior entre partes independentes.

Está expresso no paradigma que *o ágio pago pela ISA Capital na aquisição da CTEEP foi carregado para a ISA Participações*. Essa é a premissa fática para conclusão de que o ágio lá amortizado não seria interno. Aqui, porém, não há demonstração de que houve ágio na aquisição de ALL Argentina em 05/05/1999, ou ao menos ágio cogitado em razão do preço atribuído à operação ainda sob condição suspensiva. Mesmo que se cogite que os direitos cedidos à LOGISPAR em 01/12/2001 se deram pelo valor originalmente acordado para aquela aquisição, ter-se-ia apenas o valor de aquisição – R\$ 253.311.427,56 – sem qualquer indicação do patrimônio líquido da investida naqueles momentos passados. A acusação fiscal, por sua vez, destaca a seguinte informação extraída de *memória de cálculo encontrada no laudo de avaliação*:

Valor PL Logispar	R\$	213,6
Valor de mercado Argentina	R\$	355,9
Agio Dez03	R\$	142,3

O ágio em questão, assim, é apontando a partir do valor de mercado da investida argentina em comparação com os aportes da Contribuinte em LOGISPAR. Ou seja, como estes aportes são promovidos por valor superior ao patrimonial líquido da investida, com base na avaliação de dezembro/2003, a Contribuinte pretende correlacionar as circunstâncias do presente caso com o paradigma que também fez o aporte na pessoa ligada pelo valor de mercado da investida. A distinção é que no paradigma este valor de mercado foi evidenciado na aquisição imediatamente anterior, no leilão público vencido com o pagamento naquele valor. Daí a conclusão de o ágio na integralização do investimento em outra pessoa jurídica não ter surgido entre partes relacionadas, mas sim no pagamento anterior, entre partes independentes.

Em suma, os casos comparados não se assemelham porque não resta demonstrado, como alegado em recurso voluntário, que o valor utilizado pela Recorrente para a conferência das ações da LOGISPAR em integralização de capital foi definido no processo de

compra e venda de ações da ALL Argentina (antiga Ralph Inversiones S.A.) e posteriores AFACs (ou seja, o valor da negociação foi um valor de mercado, definido entre partes independentes). Não há, no acórdão recorrido, demonstração de a negociação iniciada em 05/05/1999 corresponder, minimamente, ao valor de mercado atribuído à investida argentina em dezembro/2003.

Do segundo paradigma, nº 1402-001.402, a Contribuinte invoca o entendimento pela inexistência de um “ágio interno”, no evento de transferência dentro de um grupo econômico, de um investimento adquirido de terceiros. Contudo, como bem destacado em relação a outro excerto deste paradigma, a legitimidade do ágio registrado inicialmente pela Globopar face à expectativa de rentabilidade futura da Globosat não foi questionado pela fiscalização no seu contexto inicial. O suposto do paradigma, portanto, é a legitimidade do registro inicial do ágio, porque não questionada, e não a existência de operação entre partes não relacionadas. Imprópria, assim, a similitude que a Contribuinte invoca sob a ótica de que sendo legítima a operação originária, as operações subseqüentes que culminaram na transferência desse investimento a outra empresa do grupo não teriam o condão de tornar interno o ágio gerado.

Como antes demonstrado, não há, aqui, nenhuma evidência de anterior registro do ágio amortizado. Seu destaque e escrituração somente surge na operação entre partes ligadas. Evidente que para se aplicar o entendimento dos paradigmas de o ágio conservar o seu fundamento econômico na transferência do investimento, necessariamente deve haver um valor de ágio antes reconhecido. O voto declarado pelo Fernando Brasil de Oliveira Pinto neste segundo paradigma melhor esclarece as circunstâncias específicas lá presentes para se admitir a amortização fiscal do ágio transferido:

No caso dos autos, especificamente em relação ao ágio transferido de GLOBOPAR para GLOBOSAT, contudo, não vejo como aplicar tal entendimento em razão do escopo do procedimento fiscal. Explico.

Em primeiro lugar, o fato de a empresa veículo (então controladora) ter sido incorporada por sua controlada (GLOBOSAT), por si só, não é capaz de impedir a amortização do ágio, uma vez que o § 6º, II, e caput do art. 386 do RIR/99 dispõem justamente o contrário.

O ponto fulcral da questão é a origem do ágio. A artificialidade da operação deveria ser enxergada, a meu ver, se tivesse como objetivo possibilitar o início da amortização do ágio. Entretanto, não foi isso o que ocorreu, pois o ágio já estava sendo amortizado por GLOBOSAT.

Tal conclusão pode ser extraída a partir do laudo de fls. 285/286, onde resta evidente que GLOBOPAR já houvera amortizado por mais de 10 meses parcelas do ágio em questão. O que foi transferido à GLOBOSAT, portanto, foi o saldo de ágio não amortizado por GLOBOPAR.

Nesse cenário, com base nos elementos constantes dos autos, **não haveria porque haver o passo intermediário para que o ágio fosse amortizado, pois, repise-se, já estava sendo amortizado.** Desse modo, não estamos diante de utilização de empresa veículo para que GLOBOSAT pudesse utilizar tais deduções, uma vez que não mais haveria necessidade de utilização de uma *conduit company* para amortização do ágio, o qual poderia ser integralmente amortizado por GLOBOPAR.

É possível que haja explicação para que o ágio fosse transferido de GLOBOPAR para GLOBOSAT, como, por exemplo, a expectativa de lucros mais vultosos por parte desta do que daquela, ou ainda expectativa de prejuízos nos próximos períodos por parte de GLOBOPAR. Tal transferência de ágio possibilitaria, assim, a redução das bases de cálculo de IRPJ e CSLL em toda sua plenitude dentro do prazo de amortização (60 meses) em GLOBOSAT, em vez de acumulação de prejuízos fiscais, em maior ou menor monta, em GLOBOPAR. Trata-se, contudo, de conjecturas, pois, com base nos

documentos acostados aos autos, não é possível tal conclusão, e ainda que o fosse, em nada alteraria o cenário quanto à (in)dedutibilidade do ágio gerado internamente.

Quisesse a Fiscalização obter êxito na exigência fiscal em litígio deveria ter se atido à origem do ágio contabilizado por GLOBOPAR em 2003. Os laudos constantes dos autos fazem menção a um outro laudo – não constante dos autos que efetivamente disporia sobre a origem do ágio com base em rentabilidade futura de GLOBOSAT. Esse último laudo, ou melhor, a origem ágio, a meu ver, é que deveria ter sido atacada pela Fiscalização. Tudo indica que foi nesse passo inicial que as ações de GLOBOSAT foram reavaliadas e utilizadas para integralização de capital em outra empresa veículo, a seguir incorporada por GLOBOPAR, possibilitando que esta passasse a amortizar o ágio gerado internamente. Se fosse comprovado que tal ágio originou-se em atos artificiais, conforme já exposto, em hipótese alguma poderia reduzir o lucro real e base de cálculo de IRPJ, quer de GLOBOPAR, quer de GLOBOSAT.

Contudo, novamente reforço que os elementos constantes dos autos não me permitem mais do que supor que os fatos narrados no parágrafo anterior efetivamente possam ter ocorrido no início do ano de 2003. Não há qualquer prova nesse sentido. Compreendo que a autoridade fiscal, premida pelo tempo, talvez não tenha tido a oportunidade de retroagir a análise dos fatos até a origem do ágio (frise-se que até o mesmo o crédito tributário relativo ao ano de 2004, período inicial objeto de lançamento, acabou sendo fulminado pela decadência, e os fatos que supus terem ocorrido dizem respeito ao início do ano-calendário de 2003).

Isso posto, **não tendo o lançamento atacado a origem do ágio**, não vejo como prosperar o crédito tributário correspondente, sendo esse os motivos que me levam a votar pelo provimento parcial do recurso em relação ao ágio transferido por GLOBOPAR a GLOBOSAT. *(destacou-se)*

Inexistindo demonstração de transferência de ágio no presente caso, a divergência jurisprudencial não resta evidenciada. Assim, distintamente do que defende o I. Relator, deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte na matéria “inexistência de ágio interno no caso”.

Subsidiariamente à matéria anterior, a Contribuinte passa ao tópico seguinte (5) “ad argumentandum - validade do ágio gerado entre partes relacionadas”, no qual seu recurso especial teve seguimento com base no paradigma n.º 1301-001.297. Aduz que, *na remota hipótese dessa E. CSRF entender que a Turma Julgadora a quo não teria cometido um equívoco e que o ágio ora analisado seria realmente um “ágio interno”, a decisão recorrida deve ser reformada em linha com o paradigma no qual se entendeu ser plenamente legítima a amortização fiscal do ágio gerado entre partes dependentes.*

Argumenta que o entendimento adotado no paradigma *vem sendo também aplicado pelo Poder Judiciário, conforme se verifica na decisão proferida em autos de Embargos à Execução Fiscal n.º 5058075-42.2017.4.04.7100/RS, e assim pede que seja parcialmente reformada a decisão recorrida, cancelando-se integralmente os autos de infração originários desse processo administrativo.*

Tal paradigma presta-se a caracterizar o dissídio jurisprudencial assim demonstrado porque não houve, nestes autos, questionamento específico acerca da fundamentação do ágio registrado. Diversamente do que aduz a Contribuinte, referida decisão não entendeu *ser plenamente legítima a amortização fiscal do ágio gerado entre partes relacionadas*, pois ressaltou que *somente assistiria razão à autoridade fiscal se ela comprovasse que efetivamente os valores envolvidos não mereceriam fé. Porém, nesse ponto, haveria a necessidade de questionar o laudo e seus critérios de avaliação, o que, de fato, não aconteceu no curso da fiscalização.*

Esta a razão, inclusive, para rejeição deste paradigma em discussão semelhante, nos termos do voto vencedor desta Conselheira exarado no Acórdão n.º 9101-005.973²⁰:

No que se refere à 3 (Dedutibilidade das despesas com a amortização do ágio interno – Observância dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 e artigo 20 do Decreto-lei nº 1.598/77), tem-se que o dissídio jurisprudencial foi reconhecido em face do paradigma nº 1301-001.297, cujo voto vencido bem evidencia que a magnitude do ágio construído artificialmente era relevante para a manutenção da exigência:

[...]

v) em 31 de outubro de 2003, por conta de alteração contratual, ingressa na ZANOTTI COMERCIAL EXPORTADORA LTDA., como sócia, a empresa ZANOTTI ADMINISTRADORA DE BENS E PARTICIPAÇÕES LTDA., o que faz com que o capital social fosse aumentado em R\$ 356.734.070,00, capital esse subscrito e integralizado mediante a incorporação de 1.596.504 ações emitidas por ZANOTTI S/A;

[...]

Não tenho dúvidas de que não cabe à Administração Tributária imiscuir-se nas decisões tomadas em âmbito privado por Grupo Econômico de qualquer natureza. Entretanto, quando tais decisões resultam em significativo abalo no fluxo de recolhimento de tributos, deve a autoridade tributária envidar esforços para, no exercício da sua atividade fiscalizadora, verificar se os procedimentos com repercussão tributária porventura adotados encontram-se em conformidade com a lei de regência.

[...]

O planejamento tributário engendrado pela Recorrente, que ao menos no que tange aos seus efeitos fiscais revela o lado perverso das práticas adotadas sob esse manto, representou, em síntese, a criação de uma despesa que tem por base a própria mais valia do seu patrimônio, isto é, a contribuinte, a partir de uma avaliação por ela própria solicitada, fez refletir no ativo de uma empresa a ela ligada, os resultados de uma suposta rentabilidade futura e, por meio de uma incorporação às avessas, efetivada sem que fosse despendido um único centavo, transformou essa mais valia em uma despesa.

O voto vencedor, por sua vez, replicando fundamentos antes expressos pelo mesmo ex-Conselheiro Valmir Sandri em julgamento anterior, conclui que:

Dessa forma, o ágio só poderia ser considerado indevido pela fiscalização se os negócios jurídicos não tivessem ocorrido, retratado algo diverso do que efetivamente ocorreu, afastado requisitos legais e/ou preceitos de observância obrigatória ou negado a finalidade legal que justificou a sua celebração. Como nada disso ocorreu, não há como o fisco vedar sua dedução.

Ocorre que dentre esses fundamentos reproduzidos, consta a seguinte abordagem acerca do laudo que justifica a rentabilidade futura na qual se pauta a reavaliação do investimento:

Ocorre que, ainda que as normas contábeis pudessem ser aplicadas no presente caso, superando-se questões insuperáveis como a legalidade fiscal e a irretroatividade, mesmo assim, do exame das robustas provas do processo pode-se concluir que aqui não se aplicam tão somente os argumentos da “teoria contábil” para a não aceitação do chamado ágio interno, mas também o propósito negocial da operação, tendo em vista que na operação está presente uma empresa estrangeira que é um terceiro independente, a qual teria o maior interesse em ser rigorosa com a concretude da operação e, o mais importante, toda operação foi acompanhada por laudos de empresas idôneas e não impugnados pela autoridade fiscal, ou seja, quer contabilmente quer pela lei fiscal, todas

²⁰ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício), e divergiram neste ponto os Conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto e Caio Cesar Nader Quintella (relator).

as operações realizadas pela empresa foram e são consideradas verdadeiras, eis que foram públicas, registradas e efetivas.

(.....)

Logo, mesmo à luz da teoria contábil não se poderia refutar tal operação, pois nesta se identifica perfeitamente qual o propósito negocial decorrentes dos contratos formalizados e legalmente perfeitos, quais os resultados advindos da operação e a confiabilidade do respectivo custo.

Em sendo assim, somente assistiria razão à autoridade fiscal se ela comprovasse que efetivamente os valores envolvidos não mereceriam fé. Porém, nesse ponto, haveria a necessidade de questionar o laudo e seus critérios de avaliação, o que, de fato, não aconteceu no curso da fiscalização.

E, como demonstrado na reprodução ao norte, o voto condutor do acórdão recorrido endossa os apontamentos fiscais de insegurança e incerteza acerca do valor atribuído às participações societárias, dada a coleta de dados por meras *entrevistas e informações orais ou escritas fornecidas pela Administração*; dada a análise mediante *comparação dos resultados projetados apresentados no Plano de Negócios da Empresa com os resultados históricos da mesma*, sem qualquer confirmação das premissas de cálculo do fluxo de caixa descontado. Destaca-se a ressalva de *que o trabalho não foi uma auditoria, conforme as normas geralmente aceitas de auditoria e não deve ser interpretado como tal*. Esse o contexto no qual a *KPMG afirma que os investidores futuros devem realizar suas próprias análises e sujeitar aos seus consultores jurídicos, tributários e financeiros qualquer decisão, e se isentam de qualquer responsabilidade pelos números apresentados. Basicamente, o que afirmam é que a avaliação que fizeram não tem nenhuma fidedignidade*.

Constata-se, assim, a dessemelhança entre o recorrido e o paradigma que valida a amortização do ágio gerado internamente na hipótese em que *toda operação foi acompanhada por laudos de empresas idôneas e não impugnados pela autoridade fiscal*. Houve tal impugnação no presente caso, ela foi acolhida no voto condutor do acórdão recorrido, inclusive infirmando a existência de um trabalho de auditoria por *empresas idôneas*.

Diante de dessemelhanças fáticas em pontos determinantes para a decisão vertida nos acórdãos comparados, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

No presente caso, a única consideração acerca do conteúdo do laudo está assim consignada na acusação fiscal:

O próprio laudo elaborado direciona que o efetivo valor econômico de uma empresa depende do que o mercado está disposto a pagar por ela, entendendo-se por mercado, todavia, um ambiente negocial livre e aberto, com a interveniência de agentes econômicos independentes, o que não ocorre no caso em tela.

Estas as razões para CONHECER do recurso especial da Contribuinte na matéria (5) “ad argumentandum - validade do ágio gerado entre partes relacionadas”.

Na matéria (6) “inexistência de previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio considerada indedutível pela fiscalização” o recurso especial da Contribuinte teve seguimento com base nos paradigmas n.º 9101-002.310 e 1103-00.630. Defende a Contribuinte *que mesmo que pudesse prevalecer o entendimento defendido pela Autoridade Fiscal no TVF, no sentido de que a amortização do ágio no presente caso não estaria respaldada pelos artigos 7º e 8º da Lei n.º 9.532/97, deveria, ainda assim, ser cancelado o auto de infração relativo à CSLL*.

Assim, caso a matéria precedente não seja suficiente para validar as amortizações fiscais do ágio interno, o que afastaria as exigências de IRPJ e CSLL, a Contribuinte pretende

caracterizar dissídio jurisprudencial para afastar as exigências de CSLL ainda que mantidas as glosas no âmbito do IRPJ.

Contudo, distintamente do primeiro paradigma, no qual se discute se a Lei nº 7.689/88 impõe, para fins de determinação da CSLL, **adição** prevista na apuração do lucro real, no presente caso o Colegiado *a quo* interpretou se uma amortização que **não observa os requisitos de dedutibilidade** dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, e nem mesmo de escrituração contábil, é dedutível na apuração da base de cálculo da CSLL. Em síntese, enquanto no primeiro paradigma afirma-se que **um valor computado no lucro líquido contábil não precisa ser adicionado** à base de cálculo da CSLL quando inexistente dispositivo legal expresso assim determinando, no presente caso afirma-se que a impossibilidade de se deduzir parcela do lucro real, **por inobservância dos requisitos da norma que assim permite**, também produz efeitos na base de cálculo da CSLL.

Já com respeito ao segundo paradigma, além de não se tratar de ágio interno, lá a dedutibilidade das amortizações foram admitidas no âmbito do IRPJ e, em consequência, também na base de cálculo da CSLL.

Assim, valem aqui as razões apresentadas por esta Conselheira no voto vencedor do Acórdão nº 9101-006.049²¹ para rejeitar estes mesmos paradigmas aqui apresentados:

E o dissídio jurisprudencial em tela teve seguimento sob os seguintes fundamentos expressos no exame de admissibilidade:

(8) “inexistência de previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio considera indedutível pela fiscalização”

Decisão recorrida:

REFLEXO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

Deve ser anulada contabilmente a amortização de ágio que, após interposição de empresa veículo que dissimula o real adquirente, surge sem substância econômica no patrimônio da investida.

Acórdão paradigma nº 9101-002.310, de 2016:

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE DO ART. 57, LEI N 8.981/1995.

Inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial. Inaplicabilidade, ao caso, do art. 57 da Lei nº 8.981/1995, posto que tal dispositivo não **determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ**.

Acórdão paradigma nº 1103-00.630, de 2012:

Não há ementa correspondente a essa matéria.

[...].

Com relação à dedução das despesas de amortização do ágio, para fins da CSLL, registro que não há previsão legal para a indedutibilidade dessas despesas, tal como é preceituada para o lucro real, pelo art. 25 do Decreto-Lei nº 1.598/77.

25. Por fim, com relação a essa oitava matéria, também ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

²¹ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto.

26. Enquanto a decisão recorrida entendeu que, para fins da CSLL, deve ser anulada contabilmente a amortização de ágio que, após interposição de empresa veículo que dissimula o real adquirente, surge sem substância econômica no patrimônio da investida, os acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos n.ºs 9101-002.310, de 2016, e 1103-00.630, de 2012) decidiram, de modo diametralmente oposto, que inexistia previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial (primeiro acórdão paradigma) e que não há previsão legal para a indedutibilidade dessas despesas, tal como é preceituada para o lucro real, pelo art. 25 do Decreto-Lei n.º 1.598/77 (segundo acórdão paradigma).

Como se vê, a premissa do acórdão recorrido é no sentido de que um ativo que surge sem substância econômica no patrimônio da investida, porque mantido sob a titularidade do real adquirente, não pode gerar amortização que afete o lucro contábil, ensejando a glosa reflexa na base de cálculo da CSLL. Já o primeiro paradigma analisou lançamento no qual a amortização do ágio foi adicionada na base de cálculo do IRPJ, porque o investimento permanecia no patrimônio do investidor, e a autoridade lançadora exigiu que a mesma adição fosse promovida na base de cálculo da CSLL.

De fato, o paradigma n.º 9101-002.310 trata de lançamento exclusivamente de CSLL, decorrente da exigência de adição ao lucro líquido de amortizações de ágio que foram adicionadas ao lucro real, porque referentes a investimento mantido no patrimônio da investidora. Ou seja, frente à observância, no âmbito de IRPJ, de regra que busca neutralizar as amortizações de ágio, postergando seus efeitos para o momento da liquidação do investimento, exigiu-se do sujeito passivo que a mesma providência fosse adotada no âmbito da CSLL, e este Colegiado, em antiga composição, afirmou inexistir norma legal que assim determinasse. Nada, no referido julgado, permite concluir que a mesma solução seria dada na hipótese em que a amortização do ágio se mostre indedutível por ausência de confusão patrimonial entre investida e investidora, aspecto que, como referido no acórdão recorrido, afetaria o próprio reconhecimento contábil da amortização da investida.

Quanto ao paradigma n.º 1103-00.630, embora ali também se tratasse de amortização fiscal do ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei n.º 9.532/97, e seu voto condutor traga argumentos contrários à indedutibilidade das amortizações no âmbito da CSLL, importa observar que naqueles autos foi dado provimento integral ao recurso voluntário, afirmando-se o não cabimento da glosa não só na base da CSLL, como também do IRPJ. Assim, o outro Colegiado do CARF decidiu a questão sob circunstâncias distintas daquelas que a Contribuinte quer ver prevalecer nestes autos, qual seja, que a exigência de CSLL seja cancelada ainda que afirmada a indedutibilidade no âmbito do IRPJ. O exame do paradigma evidencia não ser possível cogitar se a mesma decisão seria adotada caso aquele Colegiado reconhecesse a indedutibilidade das amortizações no âmbito do IRPJ.

Estas as razões, portanto, para CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial da Contribuinte em menor extensão, apenas em relação à matéria “utilização de empresa veículo”.

Assim, em linha com o I. Relator, deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte na matéria (6) “inexistência de previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio considerada indedutível pela fiscalização”

Com respeito à matéria (7) “impossibilidade de exigência de IRPJ e CSLL sobre os lucros apurados pelas controladas da Recorrente no exterior – necessidade de observância aos tratados internacionais para evitar a dupla tributação”, o recurso especial da Contribuinte teve seguimento com base no paradigma n.º 101-95.802, porque:

28. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que a convenção internacional para evitar a dupla tributação [...] não veda a tributação dos lucros distribuídos ou postos à

disposição do acionista domiciliado no Brasil, em função de sua participação societária naquela, que tem natureza de dividendos, o **acórdão paradigma apontado** (Acórdão n.º 101-95.802, de 2006) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que não são [...] tributados no Brasil os dividendos recebidos por um residente do Brasil e que, de acordo com as disposições da Convenção, são tributáveis em outro país. (destaques do original)

O questionamento diz respeito aos lucros auferidos por intermédio de controlada situada na Argentina, e a Contribuinte invoca o paradigma na parte em que aponta que tais valores não são passíveis de tributação enquanto não efetivamente distribuídos/pagos, sob pena de violação ao art. 7º das convenções internacionais.

Recentemente esta Conselheira declarou voto no Acórdão n.º 9101-006.381 concordando com a caracterização de divergência semelhante, nos seguintes termos:

- Na matéria B.7- MÉRITO: IMPOSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS ACINDAR INDUSTRIA ARGENTINA DE ACEROS S.A (ARGENTINA): DIVERGÊNCIA DE INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 74 DA MEDIDA PROVISÓRIA N.º 2.158-35/01 E DOS ARTIGOS 10 E 23 DOS TDTS, concernente à exigência sobre lucros auferidos no exterior por intermédio da controlada situada na Argentina, deve ser CONHECIDO o recurso especial apenas com base no paradigma n.º 101-95.802, dada a equivalência demonstrada entre a regra de isenção presente nos Tratados firmados pelo Brasil com Argentina e Espanha, à semelhança do já decidido por este Colegiado relativamente ao Tratado firmado entre Brasil e Chile no Acórdão n.º 9101-004.583²², dado que o paradigma n.º 1402-001.713, como analisado por esta Conselheira em face do recurso especial contra ele interposto, apenas cogitou hipoteticamente que a tributação poderia ser afastada se comprovada a tributação no país de origem e, como reconhece a Contribuinte, não afastou a incidência sobre os lucros auferidos por intermédio da controlada na Argentina naquelas circunstâncias, mas sim²³:

1) deu provimento parcial ao recurso de ofício para restabelecer a exigência de IRPJ relativa a Holdtotal S/A (controlada situada na Argentina), por entender que o Tratado não afastava a incidência, mantendo a exoneração relativa à investida Itacamba Cimento S/A [*coligada situada na Bolívia*] por seus próprios fundamentos, e a relativa ao IRPJ sobre o lucro auferido por intermédio de Loma Negra Cimento S/A em razão da inconstitucionalidade declarada acerca da aplicação do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001 em relação a empresa coligada domiciliada em país considerado de tributação normal;

2) deu provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar as exigências referentes a Yguazú Cimento S/A (coligada situada no Paraguai), além da CSLL lançada em razão dos lucros auferidos por intermédio de Loma Negra Cimento S/A (coligada situada na Argentina), também em face da inconstitucionalidade destas incidências.

Estas as razões para concordar com I. Relator e CONHECER do recurso especial da Contribuinte na matéria (7) “impossibilidade de exigência de IRPJ e CSLL sobre os lucros apurados pelas controladas da Recorrente no exterior – necessidade de observância aos tratados internacionais para evitar a dupla tributação”.

²² Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia De Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício).

²³ Conforme Acórdão n.º 9101-005.809, proferido na sessão de julgamento de 6 de Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

Na matéria (9) “impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício”, esta Conselheira concorda com o I. Relator em CONHECER do recurso especial da Contribuinte nos termos do exame de admissibilidade, que assim traz consignado:

34. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, para fatos geradores ocorridos após a edição da Medida Provisória 351/2007, publicada no DOU em 22 de janeiro de 2007, posteriormente convertida na Lei n.º 11.488/2007, é possível a aplicação concomitante de multa isolada e de ofício, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos n.ºs 1202-001.228, de 2015, e 1301-001.680, de 2014) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que é inaplicável a penalidade quando há concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual, ainda que após a vigência das alterações da Lei n.º 11.488/2007 (**primeiro acórdão paradigma**) e que é inaplicável a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas quando há concomitância com a multa de ofício proporcional sobre o tributo devido no ajuste anual, mesmo após a vigência da nova redação do art. 44 da Lei 9.430/1996 dada pela Lei 11.488/2007 (**segundo acórdão paradigma**).

Por fim, na matéria (10) “impossibilidade de exigência de multa isolada após o encerramento do ano-base”, esta Conselheira compreende que a Súmula CARF n.º 178 não impede o conhecimento do recurso especial neste ponto. Isto porque, embora seus precedentes afirmem a possibilidade de lançamento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas depois do encerramento do ano-calendário, o seu enunciado consolidou o entendimento nos seguintes termos: *a inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996*. E, no presente caso, houve lucro apurado e exigência de tributos devidos no ajuste anual com acréscimo de multa proporcional.

Em tais circunstâncias, porque não evidenciada a “inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário”, esta Conselheira entende inaplicável a Súmula CARF n.º 178, conforme voto declarado em posição isolada no Acórdão n.º 9101-006.057²⁴:

Os fundamentos para a limitação assim vislumbrada no referido enunciado foram apresentados na declaração de voto encartada ao Acórdão n.º 9101-005.818. Naquele caso, o recurso especial da Contribuinte fora conhecido por ordem judicial, mas a discussão em referência foi suscitada pela cogitação de que os Conselheiros estariam vinculados à referida súmula na decisão de mérito da matéria. Veja-se:

Esta Conselheira acompanhou a I. Relatora em seu entendimento de negar provimento ao recurso especial da Contribuinte acerca da exigência de multa isolada, concordando com a inaplicabilidade da Súmula CARF n.º 93, vez que a falta de recolhimento de estimativas não foi fundamentada exclusivamente na ausência de transcrição de balancetes de suspensão ou redução, e também porque a legislação de regência sempre permitiu a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, ainda que encerrado o ano-calendário.

Contudo, em razão dos debates havidos por ocasião da sessão de julgamento, cabem esclarecimentos quanto à concordância desta Conselheira com a inaplicabilidade, ao presente caso, da Súmula CARF n.º 178, segundo a qual *a inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996*.

Os precedentes que motivaram a edição deste enunciado se distinguem substancialmente daqueles que ensejam debates acerca da aplicabilidade da

²⁴ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

Súmula CARF nº 105, segundo a qual *a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício*. Trata-se, nestes, de exigências decorrentes da constatação de falta de recolhimento de estimativas e de falta de recolhimento do tributo devido no ajuste anual, restando sumulada a incompatibilidade da exigência concomitante das duas penalidades antes das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007, ou seja, na vigência da redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996.

Esta referência é importante porque a questão acerca da aplicação concomitante das penalidades a partir das alterações da Medida Provisória nº 351, de 2007, não foi pacificada, e a **existência de tributo apurado ao final do ano-calendário** passa a ser uma circunstância em razão da qual haja formalização de lançamento deste tributo com acréscimo da multa proporcional, eventualmente concomitante com a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas.

Já na hipótese de falta de recolhimento de estimativas **dissociada** da falta de recolhimento do tributo devido no ajuste anual, diferentes argumentos foram desenvolvidos para o pleito de afastamento da multa isolada aplicada depois do encerramento do ano-calendário, dentre os quais pode-se citar: i) a apuração definitiva do tributo retira do Fisco a possibilidade de questionamento acerca das antecipações mensais; ii) a apuração final constitui limite de débito para aplicação das multas isoladas às estimativas não recolhidas, hipótese na qual a inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário infirmaria materialmente qualquer infração de falta de recolhimento de estimativas e impediria a aplicação de multa isolada; e iii) a legislação, em especial na forma anterior às alterações da Medida Provisória nº 351, de 2007, somente permite o lançamento da multa isolada sobre a estimativa não recolhida e cuja exigência seja confirmada na apuração do ajuste anual. Destaca-se, nestas construções, o fato de a inexistência de débito na apuração final converter as antecipações em saldo negativo passível de restituição ou compensação, a evidenciar o descabimento das antecipações e a consequente inaplicabilidade da multa isolada, bem como ressalva-se, na segunda e na terceira objeções, os efeitos da alteração legislativa na base impositiva da penalidade isolada, promovida com a Medida Provisória nº 351, de 2007.

Em oposição a estes argumentos têm-se, mais fortemente, o destaque de que a legislação de regência sempre trouxe a ressalva de cabimento da multa isolada *ainda que o sujeito passivo tenha **apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente**, ou seja, ainda que não haja base de cálculo positiva e, por consequência, inexistam **IRPJ ou CSLL apurados** no ajuste anual*.

Conjugando todo o cenário acerca desta punição específica, a primeira tese conduziria à conclusão de que a multa isolada nunca seria cobrada depois do encerramento do ano-calendário, dada a prevalência da apuração final, permitindo a cogitação, apenas, da exigência de penalidade isolada na hipótese falta de recolhimento de estimativas constatada ao longo do ano-calendário. Sob a segunda e a terceira ótica, a penalidade isolada prevista na lei teria um espectro maior de aplicação depois do encerramento do ano-calendário, nos casos em que houvesse tributo devido no ajuste anual, excluídos, assim, os casos de aplicação concomitante com a multa proporcional e prevalência desta em relação à multa isolada. Nesta última visão restaria, portanto, a possibilidade de aplicação da penalidade depois do encerramento do ano-calendário não concomitante com a multa proporcional sobre o ajuste anual, e sobre o valor das estimativas limitado ao tributo apurado ao final do ano-calendário, ou seja, na hipótese de apuração de tributo devido no ajuste anual e quando este não fosse objeto de lançamento, sendo que na terceira ótica a exigência só subsistiria se desde o início a autoridade fiscal formalizasse a exigência sob estes parâmetros.

O acórdão nº 9101-005.690, editado antes da publicação da Súmula CARF nº 178, bem espelha estes posicionamentos:

O voto do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, integrante da minoria vencida, registra que:

Em resumo, extrai-se do entendimento lá adotado, para aplicar também, agora, ao presente caso, que a correta interpretação da prescrição sancionatória do inciso IV do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, sob o devido confronto com o teor do seu próprio caput, no que tange a fatos ocorridos até janeiro de 2007, é a de que a multa isolada prevista deve ser calculada com base na totalidade ou diferença de tributo ou contribuição efetivamente devidos pelo contribuinte, apurados ao final do período.

À luz de tal entendimento, no presente caso, considerando os fatos e as provas incontroversos, resta evidente que tomou-se base equivocadas na aplicação da penalidade, adotando o cálculo da Fiscalização referentes às estimativas mensais, sem considerar, no lançamento de ofício, os valores de CSLL devidos por cada ano-calendário, previamente informados nas Declarações transmitidas.

A Fazenda Nacional, tradicionalmente, defende uma interpretação dessa mesma redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (anterior a 2007), em que não se considera o teor do seu caput, mas, isoladamente, o teor do inciso IV do §1º para se extrair a base da sanção.

Ora, havendo eventual *antinomia* ou conflito prescristivo entre *caput* e incisos de um determinado parágrafo, é absolutamente pacífico, inclusive em atenção ao artigo 11, inciso III, alínea “c”, da Lei Complementar nº 95/98, que deve prevalecer hermenêutica que privilegia aquilo veiculado no *caput* – não podendo, de forma alguma, simplesmente ignorar a redação da partícula primordial do dispositivo, a que os parágrafos, incisos e alíneas se submetem.

[...]

O voto vencido do Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, além de referir o entendimento acima, traz consignado que:

Feitas essas considerações, a meu ver a interpretação sistemática dos dois enunciados prescristivos em comento (caput e § 1º, inciso IV, do art. 44, antes de alterado pela MP 351/2007) conduz ao entendimento de que a multa isolada lá prevista:

- (i) pode ser exigida sobre eventuais estimativas apenas no curso do ano-calendário; e
- (ii) findo o período de apuração, pode ser exigida, mas limitada ao montante de IRPJ/CSLL efetivamente devidos, tomando ainda como data-base o próprio fato gerador, ou seja, 31/12.

Ressalte-se, por fim, que somente a partir de fevereiro de 2007, em razão da alteração da legislação em questão pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, é que a interpretação que se valeu a fiscalização passou a ter base na lei. Basta comparar a previsão legal da multa isolada antes e depois dessa mudança legislativa, o que pode ser feito pela análise do seguinte quadro:

[...]

Ora, do confronto da redação dos textos legais em questão, é notório que o Legislador alterou significativamente o regime jurídico da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, uma vez que (i) reduziu o percentual (de 75% para 50%); e (ii) passou a prever a incidência da multa isolada diretamente sobre as estimativas não recolhidas, excluindo as limitações temporal e quantitativa até então previstas no caput, incidência esta que somente passou a valer para o futuro, ou seja, a partir de fevereiro de 2007.

[...]

O voto da Conselheira Lívia De Carli Germano, integrante da maioria vencedora, traz oposição à limitação em razão do tributo apurado ao final do ano-calendário nos seguintes termos:

Em síntese, respeitosamente, não compartilho do entendimento de que as multas isoladas “deveriam ser calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo, grandeza

esta que não se confunde com as estimativas apuradas ao longo do ano, de natureza antecipatória.”

Não discordo de que a atitude de limitar a base de cálculo da multa isolada à diferença entre o imposto de renda sobre o lucro real anual e as estimativas recolhidas a menor seria, sim, medida razoável em termos de técnica legislativa (isto é, de *lege ferenda*), por limitar o valor da pena pela ausência de cumprimento de um dever preparatório (recolher a estimativa) ao valor do tributo efetivamente devido no ajuste anual. Acontece que, se admitirmos que o valor da multa isolada está limitado a um percentual do valor do ajuste anual devido, voltamos à situação de impossibilidade de cobrança da multa isolada quando o tributo devido no ajuste anual seja zero. É dizer, para seguir esta linha interpretativa, seria necessário aceitar que o trecho final do inciso IV do parágrafo 1º do artigo 44 não tem nenhum sentido e deve ser simplesmente ignorado – afinal, como considerar que a multa isolada será exigida “ainda que que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente” se, neste caso, ela será zero?

Com o devido respeito aos entendimentos em contrário, compreendo que tal resultado de interpretação vai de encontro ao princípio basilar de hermenêutica segundo o qual a lei não contém palavras inúteis (*verba cum effectu sunt accipienda* -- as palavras devem ser compreendidas como tendo alguma eficácia), e leva a que, em nome de uma suposta “razoabilidade” ou da preservação a todo custo de um sentido da “norma principal” constante do caput do dispositivo legal, se deva considerar como não escrita a integralidade do trecho final de um dos seus incisos (no caso, o inciso IV do parágrafo 1º do artigo 44 da Lei 9.430/1996).

Assim, a princípio, não vejo possibilidade de se utilizar o valor de ajuste anual devido como limite genérico para o valor da multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas.

Não obstante, esclareço que filio-me ao entendimento de que a cobrança de multa isolada não pode prevalecer se e quando tenha sido aplicada a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor tal como apurado no ajuste anual. E a razão é bem simples.

Não se nega que a base de cálculo das multas seja diversa (valor da estimativa devida versus valor do ajuste anual devido), assim como não se nega que se trata de punição pelo descumprimento de deveres diferentes (a multa isolada como pena por não antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória, e a multa de ofício por não recolher o tributo apurado como devido no ajuste anual). Fl. 23 do Acórdão n.º 9101-005.690 - CSRF/1ª Turma Processo n.º 18471.003240/2008-41

Ocorre que, sempre que a falta de recolhimento da estimativa refletir no valor do ajuste anual devido e este não for recolhido, ensejando a aplicação da multa de ofício, teremos uma dupla repercussão da primeira infração, já que esta ensejará, ao mesmo tempo, a exigência da multa isolada e da multa de ofício.

[...]

O voto vencedor desta Conselheira assim refuta mais genericamente estas teses:

Contudo, nas discussões mais recentes desta Turma foi suscitada a tese condutora do Acórdão CSRF n.º 01-05.552, que merece algumas considerações.

Referido julgado pauta-se em construção argumentativa que, partindo de diversas premissas, dentre elas a de que a adoção de bases de cálculo e percentuais idênticos em duas normas sancionadoras faz pressupor a identidade do critério material dessas normas, e de que a base de cálculo predita no artigo 44 da Lei n.º 9.430/96 refere-se à multa pela falta de pagamento de tributo, promove um correlação entre a apuração do tributo devido ao final do exercício e da estimativa, para afirmar que não será devida estimativa caso inexistir tributo devido no encerramento do exercício e assim concluir que após o final do exercício, o balanço de encerramento e o tributo apurado devem ser considerados para fins de cálculo da multa isolada.

Na verdade, porém, apenas o *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, conjugado com seus incisos I e II e combinado com seu §2º, em suas redações originais, definiam as multas pela falta de pagamento de tributo, constatação reforçada pelo §1º do mesmo dispositivo que, em seu inciso I, afirmava que a exigência da penalidade se daria *juntamente com o tributo ou a contribuição* não pagos. Já a multa por falta de recolhimento de estimativas, aqui em debate, tinha sua materialidade integralmente prevista na redação original do §1º, inciso IV, do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, expressa no sentido de não depender da existência de tributo ou contribuição não recolhido, não só pela previsão de que deveria ser exigida isoladamente, mas também pela ressalva de que seria devida pelo sujeito passivo *ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*. A única vinculação entre as duas penalidades se dava pela expressão “as multas de que trata este artigo”, que principiava o §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, em sua redação original, mas que, somente se interpretada de forma estanque, desconsiderando a formatação isolada da penalidade definida no inciso IV do mesmo §1º, autoriza a conclusão de que ambas tratariam de multa por falta de pagamento de tributo. A interpretação integrada destas disposições, porém, permite validamente concluir que a expressão “as multas de que trata este artigo” referia, apenas, os percentuais ali fixados, e não se prestava a condicionar a exigência das multas isoladas à existência de imposto ou contribuição devido ao final do ano-calendário.

[...]

Em tais circunstâncias e tendo em conta os fundamentos acima expostos, inexistente óbice ao lançamento das penalidades, como aduz a Contribuinte, *uma vez findo o ano-calendário, e a ora Recorrida tendo entregue declaração de ajuste anual acompanhada da demonstração de quitação do tributo*. As estimativas devem ser recolhidas em razão da opção pela apuração anual e o descumprimento desta obrigação acessória sujeita-se a penalidade ainda que encerrado o ano-calendário e ainda que não seja apurado tributo devido neste último momento. Deve ser reformado, assim, o acórdão recorrido na parte em que invalidou as exigências do ano-calendário 2006 porque quitado todo o tributo devido ao final do ano-calendário. que validou a exigência formulada.

[...]

A Súmula CARF nº 178, por sua vez, afirma a possibilidade de exigência da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas depois de encerrado o ano-calendário. E, como visto, esta possibilidade é negada nas argumentações que afirmam a prevalência da apuração final como óbice a qualquer questionamento acerca das estimativas devidas. Assim, o entendimento sumulado poderia, em princípio, vedar a adoção daquela argumentação por Conselheiros do CARF.

Contudo, o entendimento sumulado restou circunscrito à hipótese na qual se verifica a ***inexistência de tributo apurado*** ao final do ano-calendário. Ainda que os precedentes da súmula tenham sido editados em face de circunstâncias fáticas que não se referem, propriamente, a apuração que não resulte em tributo devido ao final do ano-calendário, fato é que este aspecto foi consignado no enunciado aprovado pela maioria desta 1ª Turma. Daí porque se entende pela vinculação ao enunciado apenas na hipótese em que a multa isolada é aplicada depois do encerramento do ano-calendário e inexistente tributo apurado ao final do ano-calendário.

É certo que sob determinado viés interpretativo é possível argumentar que, se a punição por falta de recolhimento de estimativa tem cabimento ainda que não apurado tributo ao final do ano-calendário, com mais razão esta penalidade teria lugar quando há apuração de tributo no ajuste anual, confirmando a pertinência das antecipações exigidas. Porém, para ter este alcance, o enunciado da súmula deveria referir a ideia de que o resultado da apuração ao final do ano-calendário não limita a *aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996*. E, nesta formatação, o enunciado poderia não alcançar aprovação, visto que somente a *inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário*

assegura que não haverá exigência correlata com aplicação de multa de ofício proporcional concomitante.

No presente caso, o litígio submetido a este Colegiado, como bem circunscrito pela I. Relatora, diz respeito a divergências jurisprudenciais *relacionadas à única exigência fiscal que restou mantida nos presentes autos, qual seja, a multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas*. Na origem, houve lançamento de IRPJ e de CSLL apurados no ano-calendário 2003, para além das multas isoladas aplicadas sobre as estimativas de IRPJ e CSLL tidas por não recolhidas entre janeiro/2000 a novembro/2003. Contudo, a Contribuinte não impugnou a exigência dos tributos lançados no ajuste anual de 2003, promovendo seu parcelamento. A autoridade julgadora de 1ª instância, para além de reduzir a penalidade isolada ao percentual de 50% em razão de retroatividade benigna de nova legislação: i) retificou os cálculos das estimativas não recolhidas nos anos-calendário 2000 a 2003 para reduzir o coeficiente de presunção do lucro de 32% para 8%; e ii) excluiu a penalidade sobre as estimativas declaradas em DCTF ou compensadas nos anos-calendário 2001, 2002 e 2003. O Colegiado *a quo* deu provimento ao recurso de ofício para restabelecer a aplicação do coeficiente de 32%, bem como deu provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a decadência das multas aplicadas de janeiro a abril/2000 e afastar as multas isoladas no ano-calendário 2003 em razão da concomitância com a exigência da multa proporcional sobre o ajuste anual.

A exoneração das multas isoladas pertinentes ao ano-calendário 2003 subsistiu, na medida em que o recurso especial da PGFN não foi conhecido neste ponto, em razão da conformidade do acórdão recorrido com a Súmula CARF nº 105. Já a decadência do lançamento pertinente às multas isoladas aplicadas de janeiro a abril/2000 foi revertida por força da Súmula CARF nº 104. Assim, a discussão acerca da exigência das multas isoladas depois do encerramento do ano-calendário tem em conta os valores lançados entre os períodos de janeiro/2000 a dezembro/2002.

Constata-se nos autos que a Contribuinte apurou IRPJ e CSLL devidos nos anos-calendário 2000 a 2002, mas em valor inferior à soma das estimativas devidas nos meses correspondentes. Como não houve exigência de tributo devido no ajuste anual para estes períodos, infere-se que as estimativas confirmadas, eventualmente somadas as retenções na fonte referidas nos autos, prestaram-se a liquidar os valores apurados ao final do ano-calendário.

Em consequência, confirma-se que não se está, aqui, diante da hipótese de inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário e aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. A aplicação da multa isolada se deu na presença de tributo apurado ao final do ano-calendário, mas não exigido em lançamento de ofício com aplicação de multa proporcional. Ausente concomitância, restariam as argumentações de que a apuração definitiva do tributo retiraria do Fisco a possibilidade de questionamento acerca das antecipações mensais e de que a exigência deveria ser ou estar limitada ao tributo devido no ajuste anual. E, ainda que estas teses possam ser refutadas com o mesmo contra-argumento que ampara a Súmula CARF nº 178 – o fato de a lei afirmar o cabimento da penalidade “ainda que tenha apurado prejuízo fiscal” (na redação original), ou “ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal” (na redação dada pela Lei nº 11.488/2007), a evidenciar que a infração de falta de recolhimento de estimativas subsiste mesmo se não houver tributo na apuração definitiva – não se pode olvidar que a maioria desta 1ª Turma aprovou o enunciado com a limitação nele expressa: na hipótese de inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário.

Com estes esclarecimentos, e alinhada ao entendimento expresso pela I. Relatora, que refuta o argumento subsistente, ainda que não alcançado pela Súmula CARF nº 178, esta Conselheira também conclui por NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte relativamente ao cabimento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa que restarem devidas nos anos-calendário 2000 a 2002. (*destaques do original*)

Assim, esta Conselheira entende que o art. 67, §3º do Anexo II do RICARF/2015 não impede o conhecimento da matéria em referência.

Assim, o presente voto diverge do I. Relator e afirma o CONHECIMENTO do recurso especial da Contribuinte na matéria (10) “impossibilidade de exigência de multa isolada após o encerramento do ano-base”.

O presente voto, portanto, é no sentido de:

NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte nas matérias:

(2) “demonstração do custo contábil dos investimentos e inexistência de ganho de capital”;

(4) “inexistência de ágio interno no caso”;

(6) “inexistência de previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio considerada indedutível pela fiscalização”;

CONHECER do recurso especial da Contribuinte nas matérias:

(5) “ad argumentandum - validade do ágio gerado entre partes relacionadas”, com base no paradigma admitido n.º 1301-001.297;

(7) “impossibilidade de exigência de IRPJ e CSLL sobre os lucros apurados pelas controladas da Recorrente no exterior – necessidade de observância aos tratados internacionais para evitar a dupla tributação”, com base no paradigma admitido n.º 101-95.802;

(9) “impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício”, com base nos paradigmas admitidos n.º 1202-001.228 e 1301-001.680;

(10) “impossibilidade de exigência de multa isolada após o encerramento do ano-base”, com base nos paradigmas admitidos n.º 1301-001.680 e 1402-001.669.

Restando vencida no conhecimento do recurso especial da PGFN, esta Conselheira passa ao mérito do recurso especial da Contribuinte, na matéria “validade do ágio gerado entre partes relacionadas”, na qual tem-se que não restou demonstrada a intervenção de terceiro a validar o valor atribuído à participação societária, ainda que em momento anterior, e constituí-lo como preço de aquisição, do que decorre a conclusão que a projeção de rentabilidade futura corresponde, tão só, a reavaliação de ativo mantido sob o mesmo controle e que, assim, não constitui ágio ou mais-valia passível de amortização fiscal.

A jurisprudência deste Conselho está consolidada desde a edição do Acórdão n.º 9101-002.300, de 7 de abril de 2016, no sentido de que não há qualquer substância econômica nos valores que, formados internamente ao grupo econômico em operações desta espécie, passam a reduzir as bases tributáveis, independentemente da vedação posteriormente veiculada na Lei n.º 12.973/2014 ou mesmo nos casos em que, antes da revogação pela Lei n.º 11.196/2005, vislumbrava-se “opção legal” no art. 36 da Lei n.º 10.637/2002.

Na sequência são transcritas as razões de decidir expressas pela ex-Conselheira Adriana Gomes Rêgo no Acórdão n.º 9101-002.388 (“Caso Gerdau”), cujos fundamentos, aqui adotados, refutam os argumentos de defesa da Contribuinte:

O argumento de que como o legislador não vedou o ágio surgido de operações intragrupo, tudo seria possível, é mais absurdo ainda, porque a Lei n.º 9.532, de 1997 trata expressamente de participações adquiridas com ágio ou deságio e ágio pressupõe um pagamento (ou que se arque com um dispêndio) maior do que um valor contabilizado (como deságio pressupõe pagamento a menor), reforçando-se ainda, quando o caput do art. 7º faz referência ao Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, o qual, também de forma expressa, define o ágio como diferença entre custo de aquisição e o valor do PL ao tempo dessa aquisição:

Lei nº 9.532, de 1997

Art. 7º - A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária **adquirida com ágio ou deságio**, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977:

.....
III - **poderá amortizar o valor do ágio** cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998) .(Negritei)

Decreto-lei nº 1.598, de 1977 (redação vigente ao tempo dos fatos geradores)

Art. 20 - O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o **custo de aquisição** em:

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e

II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o **custo de aquisição** do investimento e o valor de que trata o número I.(Negritei)

É oportuno registrar que não se está aqui a ampliar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, como quis fazer crer a Recorrida em suas contrarrazões, mas simplesmente interpretando o que dispôs o legislador. E nem mesmo a se fazer uma interpretação econômica dos fatos ou da lei. É que não faz o menor sentido tratar como “custo” o que não representou qualquer dispêndio! Até ousar dizer que o que está a se fazer aqui é uma interpretação literal da lei, porque sequer consigo vislumbrar custo diferente de dispêndio e dispêndio diferente de se arcar com um ônus.

Aliás, a definição de Custo de Aquisição trazida pelo Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações elaborado pela FINECAFI (item 10.3.2.a, da 7ª ed., 2008), não deixa dúvidas:

“a) CUSTO DE AQUISIÇÃO O custo de aquisição é o valor efetivamente despendido na transação por subscrição relativa a aumento de capital, ou ainda pela compra de ações de terceiros, quando a base do custo é o preço total pago. Vale lembrar que esse valor pago é reduzido dos valores recebidos a título de distribuição de lucros (dividendos), dentro do período de seis meses após a aquisição das cotas ou ações da investida.” (Grifei)

Ou seja, os valores a serem registrados como custo de aquisição, como preço pago, deve corresponder ao valor despendido, pago, nas transações com agentes externos, para obtenção do investimento.

Ainda do referido Manual, 7ª ed., destaco todas as menções feitas a valor pago e aquisição de ações, no sentido de demonstrar o que a teoria contábil considera custo de aquisição e ágio:

“11.7.1 – Introdução e Conceito Os investimentos, como já vimos, são registrados pelo valor da equivalência patrimonial e, nos casos em que os investimentos foram feitos por meio de subscrições em empresas coligadas ou controladas, formadas pela própria investidora, não surge normalmente qualquer ágio ou deságio. Vejase, todavia, caso especial no item 11.7.6.

Todavia, no caso de uma companhia adquirir ações de uma empresa já existente, pode surgir esse problema.

O conceito de ágio ou deságio, aqui, não é o da diferença entre o valor pago pelas ações e seu valor nominal, mas a diferença entre o valor pago e o valor patrimonial das ações, e ocorre quando adotado o método da equivalência patrimonial.

Dessa forma, há ágio quando o preço de custo das ações for maior que seu valor patrimonial, e deságio, quando for menor, como exemplificado a seguir.

11.7.2 Segregação Contábil do Ágio ou Deságio

Ao comprar ações de uma empresa que serão avaliadas pelo método da equivalência patrimonial, deve-se, já na ocasião da compra, segregar na Contabilidade o preço total de custo em duas subcontas distintas, ou seja, o valor da equivalência patrimonial numa subconta e o valor do ágio (ou deságio) em outra subconta.(...)

11.7.3 Determinação do Valor do Ágio ou Deságio

a) GERAL

Para permitir a determinação do valor do ágio ou deságio, é necessário que, na data-base da aquisição das ações, se determine o valor da equivalência patrimonial do investimento, para o que é necessária a elaboração de um Balanço da empresa da qual se compraram as ações, preferencialmente na mesma data-base da compra das ações ou até dois meses antes dessa data. Todavia, se a aquisição for feita com base num Balanço de negociação, poderá ser utilizado esse Balanço, mesmo que com defasagem superior aos dois meses mencionados. Ver exemplos a seguir.

b) DATA-BASE

Na prática, esse tipo de negociação é usualmente um processo prolongado, levando, às vezes, a meses de debates até a conclusão das negociações. A data-base da contabilização da compra é a da efetiva transmissão dos direitos de tais ações aos novos acionistas; a partir dela, passam a usufruir dos lucros gerados e das demais vantagens patrimoniais.(...)

11.7.4 Natureza e Origem do Ágio ou Deságio

(...)

c) **ÁGIO POR VALOR DE RENTABILIDADE FUTURA** Esse ágio (ou deságio) ocorre quando se paga pelas ações um valor maior (menor) que o patrimonial, em função de expectativa de rentabilidade futura da coligada ou controlada adquirida.

Esse tipo de ágio ocorre com maior frequência por envolver inúmeras situações e abranger diversas possibilidades.

No exemplo anterior da Empresa B, os \$ 100.000.000 pagos a mais na compra das ações representam esse tipo de ágio e devem ser registrados nessa subconta específica.

Sumariando, no exemplo anterior, a contabilização da compra das ações pela Empresa A, por \$ 504.883.200, seria (...).

11.7.5 Amortização do Ágio ou Deságio

CONTABILIZAÇÃO

V – Amortização do ágio (deságio) por valor de rentabilidade futura

O ágio pago por expectativa de lucros futuros da coligada ou controlada deve ser amortizado dentro do período pelo qual se pagou por tais futuros lucros, ou seja, contra os resultados dos exercícios considerados na projeção dos lucros estimados que justifiquem o ágio. O fundamento aqui é o de que, na verdade, as receitas equivalentes aos lucros da coligada ou controlada não representam um lucro efetivo, já que a investidora pagou por eles antecipadamente, devendo, portanto, baixar o ágio contra essas receitas. Suponha que uma empresa tenha pago pelas ações adquiridas um valor adicional ao do patrimônio líquido de \$ 200.000, correspondente a sua participação nos lucros dos 10 anos seguintes da empresa adquirida. Nesse caso, tal ágio deverá ser amortizado na base de 10% ao ano. (Todavia, se os lucros previstos pelos quais se pagou o ágio não forem projetados em uma base uniforme de ano para ano, a amortização deverá acompanhar essa evolução proporcionalmente).(...)

Nesse sentido, a CVM determina que o ágio ou o deságio decorrente da diferença entre o valor pago na aquisição do investimento e o valor de mercado dos ativos e passivos da coligada ou controlada deverá ser amortizada da seguinte forma

(...).

11.7.6 Ágio na Subscrição

(...)

por outro lado, vimos nos itens anteriores ao 11.7 que surge o ágio ou deságio somente quando uma empresa adquire ações ou quotas de uma empresa já existente, pela diferença entre o valor pago a terceiros e o valor patrimonial de tais ações ou quotas adquiridas dos antigos acionistas ou quotistas.

Poderíamos concluir, então, que não caberia registrar um ágio ou deságio na subscrição de ações. Entendemos, todavia, que quando da subscrição de novas ações, em que há diferença entre o valor de custo do investimento e o valor patrimonial contábil, o ágio deve ser registrado pela investidora.

Essa situação pode ocorrer quando os acionistas atuais (Empresa A) de uma empresa B resolvem admitir novo acionista (Empresa X) não pela venda de ações já existentes, mas pela emissão de novas ações a serem subscritas, pelo novo acionista. Ou quando um acionista subscreva aumento de capital no lugar de outro.

O preço de emissão das novas ações, digamos \$ 100 cada, representa a negociação pela qual o acionista subscritor está pagando o valor patrimonial contábil da Empresa B, digamos \$ 60, acrescido de uma mais-valia de \$ 40, correspondente, por exemplo, ao fato de o valor de mercado dos ativos da Empresa B ser superior a seu valor contabilizado. Tal diferença representa, na verdade, uma reavaliação de ativos, mas não registrada pela Empresa B, por não ser obrigatória.

Notemos que, nesse caso, não faz sentido lógico que o novo acionista ou mesmo o antigo, ao fazer a integralização do capital, registre seu investimento pelo valor patrimonial das suas ações e reconheça a diferença como perda não operacional. Na verdade, nesse caso, o valor pago a mais tem substância econômica bem fundamentada e deveria ser registrado como um ágio, baseado no maior valor de mercado dos ativos da Empresa B.”

É de se observar, ainda, que mesmo na subscrição de ações, fala-se em **preço** e **pagamento** de valor.

É bem verdade que no item 38.6.1.2, ao tratar da Incorporação Reversa com Ágio Interno, o referido Manual, ao analisar o art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002, aduz que o referido diploma legal admitia a reavaliação de participações societárias, quando da integralização de ações subscritas, com o diferimento da tributação do IRPJ e da CSLL e concluem os autores da obra:

“Questiona-se, desse modo, a racionalidade econômica do art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002, pelo lado do ente tributante, que permite que grupos econômicos, em operações de combinação de negócios, criem artificialmente, ágios internamente, por intermédio da constituição de ‘sociedades veículos’, que surgem e são extintas em curso lapso temporal, ou pela utilização de sociedades de participação denominadas ‘casca’, com finalidade meramente elisiva.

Do ponto de vista tributário, à luz do art. 36, e dependendo da forma pela qual a operação é realizada, a Fazenda pública perde porque permite a dedutibilidade da quota de ágio amortizada para fins de IRPJ e base de cálculo da CSLL e difere a tributação do ‘ganho de capital’ registrado pela companhia que subscreve e integraliza aumento de capital em ‘sociedade veículo’ ou de participação ‘casca’, a ser em seguida incorporada”.

Com a devida vênia aos autores, é de se verificar e como a própria Recorrida aduz em suas Contrarrazões, que existe permissão legal, sim, de integralização de capital social com ações de outra empresa, que há permissão legal de avaliação de investimentos em

sociedades coligadas e controladas com o desdobramento do custo de aquisição em ágio; contudo, o que não há é autorização legal para, em virtude dessa integralização, lançar em contrapartida o desdobramento do custo como ágio, pois, em operações internas, sem que um terceiro se disponha a pagar uma mais-valia, não há ágio; a contrapartida é uma reavaliação de ativos.

E é isso que os autores confundem quando tratam do art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002, porque essa lei sequer fala em ágio. Assim, o que tal dispositivo tratava é da possibilidade de diferimento do ganho de capital, quando uma companhia A, que possui participação societária em B, resolve constituir C, subscrevendo capital com ações reavaliadas de B. Ocorre que essa reavaliação de B é puramente uma reavaliação, quando as operações ocorrem dentro de um mesmo grupo. A lei não autoriza que a contrapartida da reavaliação seja uma conta de ágio. Só existe ágio se um terceiro se dispõe a reconhecer esse sobre-preço e a pagar por ele. Sem onerosidade, descabe falar em mais-valia.

E é nessa linha que os autores acabam concluindo às fls. 599 e 600 da 7ª edição:

“Para admitir-se o registro da parcela legalmente dedutível do ágio gerado internamente, deve-se enxerga-la tecnicamente, abstraindo outras questões, similarmente a um ativo fiscal diferido advindo de estoques de prejuízos fiscais e de bases negativas de contribuição social. Poder-se-ia advogar que seu registro encontra amparo no fato de haver uma evidência persuasiva de sua substância econômica: um diploma legal que corrobora o seu surgimento. E ainda dentro dessa corrente de pensamento, seria admitido como critério de mensuração contábil inicial, por analogia, o mesmo dispensado a um ativo fiscal diferido advindo de estoques de prejuízos fiscais e de bases negativas de contribuição social, qual seja, **mensuração a valores de saída**, utilizando o método do fluxo de benefícios futuros trazidos a valor presente, no limite de benefícios nominais projetados para dez anos.

Por outro lado, haveria também como refutar o registro da parcela legalmente dedutível do ágio gerado internamente, ao se enxerga-la tecnicamente como um intangível gerado internamente. Dentro do Arcabouço Conceitual Contábil em vigor, considerando a **mensuração a valores de entrada**, não se admite o reconhecimento de um ativo que não seja por seu custo de aquisição. Um intangível gerado internamente, como no caso em comento, embora gere benefícios econômicos inquestionáveis para uma dada entidade, tem o seu reconhecimento contábil obstado por uma simples razão: a ausência de custo para ser confrontado com benefícios gerados e permitir, com isso, a apuração de lucros consentâneos com a realidade econômica da entidade.

(...)

Só que, no caso desses créditos tributários derivados de operações societária entre empresas sob controle comum, não há, na essência, e também na figura das demonstrações consolidadas, qualquer desembolso que lhes dê suporte. Direitos obtidos sem custo, como direitos autorais, por exemplo, não são contabilizados; o goodwill (fundo de comércio) desenvolvido sem custo ou com custo diluído ao longo de vários anos na forma de despesas já reconhecidas também não é contabilizado; patentes criadas pela empresa são registradas apenas pelo seu custo etc. Por que os direitos de pagar menos tributos futuros, advindos de operações com ausência de propósito comercial e permeadas por abuso de forma, seriam registrados? Essas seriam discussões no campo técnico e conceituai a serem travadas. Contudo, estimulando um pouco mais o debate, deve-se atentar para uma questão sobremaneira crucial para a Contabilidade. Do ponto de vista institucional e moral da profissão contábil, e por que não político, admitir-se o registro do ativo fiscal implica estimular o surgimento de uma indústria do ágio?

Assim, à parte possíveis controvérsias conceituais, o procedimento mais adequado, **técnica e eticamente**, é não se proceder ao reconhecimento do ativo fiscal diferido nessas operações.”(Grifei)

Por oportuno, trago ainda a versão do Manual de Contabilidade Societária, após as normas internacionais e os pronunciamentos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis

(edição de 2010, pág. 442), que reforça ainda mais o que entendiam os autores do Manual:

"Considerando que na época não havia uma normatização contábil similar ao CPC 15, a consequência direta da prática desse tipo de incorporação (reversa) era a geração de um benefício fiscal bem como o reconhecimento contábil de um ágio gerado internamente (contra o qual, nós, os autores deste Manual, sempre nos insurgimos).

Dessa forma, era fortemente criticada a racionalidade econômica do art. 36 da Lei nº 10.637/02, que permitia que grupos econômicos, em operações de combinação de negócios (sob controle comum) criassem artificialmente ágios internamente por intermédio da constituição de "sociedades veículo", que surgem e são extintas em curto lapso de tempo, ou pela utilização de sociedades de participação denominadas "casca", com finalidade meramente elisiva.

Nesse sentido, vale lembrar que a CVM vedava fortemente esse tipo de prática (vide Ofício-Circular CVM SNC/SEP nº 01/2007), uma vez que a operação se realizava entre entidades sob controle comum e, portanto, careciam de substância econômica (nenhuma riqueza era gerada efetivamente em tais operações). Além disso, o ágio fundamentado em rentabilidade futura (goodwill) proveniente de combinações entre entidades sob controle comum era eliminado nas demonstrações consolidadas da controladora final, tornando inconsistente o reconhecimento desse tipo de ágio gerado internamente (na ótica do grupo econômico não houve geração de riqueza).

Atualmente, o art. 36 da Lei nº 10.637/02 foi revogado pela Lei nº 11.196/05 (art. 133, inciso III), bem como com a entrada em vigor do CPC 15, para fins de publicação de demonstrações contábeis, não mais será possível reconhecer contabilmente um ágio gerado internamente em combinações de negócio envolvendo entidades sob controle comum."

Convém observar que tudo isso foi escrito antes mesmo da MP nº 627, de 2013!

É importante também destacar que o próprio Conselho Federal de Contabilidade estabeleceu, por meio da Resolução nº CFC nº 750, de 1993, que as essências das transações devem prevalecer sobre a forma, e que a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser efetuada com base nos valores de entrada, considerando-se como tais aqueles resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes, senão vejamos:

Art. 1º. Constituem PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE (PFC) os enunciados por esta Resolução.

§ 1º. A observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).

§ 2º. Na aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade há situações concretas e a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais.

(...)

Art. 7º. Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da ENTIDADE.

Parágrafo único. Do Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL resulta:

I - a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos valores de entrada, considerando-se como tais os resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes;

II – uma vez integrado no patrimônio, o bem, direito ou obrigação não poderão ter alterados seus valores intrínsecos, admitindo-se, tão-somente, sua decomposição em elementos e/ou sua agregação, parcial ou integral, a outros elementos patrimoniais;

III – o valor original será mantido enquanto o componente permanecer como parte do patrimônio, inclusive quando da saída deste;

IV – os Princípios da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA e do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL são compatíveis entre si e complementares, dado que o primeiro apenas atualiza e mantém atualizado o valor de entrada

V – o uso da moeda do País na tradução do valor dos componentes patrimoniais constitui imperativo de homogeneização quantitativa dos mesmos.” (Grifei)

O Conselho Federal de Contabilidade editou, ainda, a Resolução CFC nº 1.110/2007 para aprovar a NBC T 19.10 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, aplicável aos exercícios encerrados a partir de dezembro de 2008, cujo item 120 determina expressamente:

“120. O reconhecimento de ágio decorrente de rentabilidade futura gerado internamente (goodwill interno) é vedado pelas normas nacionais e internacionais. Assim, qualquer ágio dessa natureza anteriormente registrado precisa ser baixado”.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis também repudiou o ágio interno por meio do CPC nº 04, aprovado em 2010, que, ao se manifestar sobre ativo intangível, dedicou os itens 48 a 50 para tratar do “Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente”, deixando bastante claro que tal ágio sequer deve ser reconhecido como ativo:

Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente

48. O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo.

49. Em alguns casos incorre-se em gastos para gerar benefícios econômicos futuros, mas que não resultam na criação de ativo intangível que se enquadre nos critérios de reconhecimento estabelecidos no presente Pronunciamento. Esses gastos costumam ser descritos como contribuições para o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente, o qual não é reconhecido como ativo porque não é um recurso identificável (ou seja, não é separável nem advém de direitos contratuais ou outros direitos legais) controlado pela entidade que pode ser mensurado com confiabilidade ao custo.(Grifei)

Também em 2010, o Conselho Federal de Contabilidade por meio da Resolução CFC nº 1.303, de 2010, aprovou a NBC TG 04, que tem como base o mencionado Pronunciamento Técnico CPC 04 já acima transcrito:

Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente

48. O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo.

49. Em alguns casos incorre-se em gastos para gerar benefícios econômicos futuros, mas que não resultam na criação de ativo intangível que se enquadre nos critérios de reconhecimento estabelecidos na presente Norma. Esses gastos costumam ser descritos como contribuições para o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente, o qual não é reconhecido como ativo porque não é um recurso identificável (ou seja, não é separável nem advém de direitos contratuais ou outros direitos legais) controlado pela entidade que pode ser mensurado com confiabilidade ao custo.

50. As diferenças entre valor de mercado da entidade e o valor contábil de seu patrimônio líquido, a qualquer momento, podem incluir uma série de fatores que afetam o valor da entidade. No entanto, essas diferenças não representam o custo dos ativos intangíveis controlados pela entidade. (Grifei)

Também a Comissão de Valores Mobiliários, por meio do OfícioCircular CVM/SNC/SEP nº 1, de 2007, no item 20.1.7 tratou o ágio interno nos seguintes termos:

20.1.7 “Ágio” gerado em operações internas

A CVM tem observado que determinadas operações de reestruturação societária de grupos econômicos (incorporação de empresas ou incorporação de ações) resultam na geração artificial de “ágio”.

Uma das formas que essas operações vêm sendo realizadas, iniciase com a avaliação econômica dos investimentos em controladas ou coligadas e, ato contínuo, utilizarse do resultado constante do laudo oriundo desse processo como referência para subscrever o capital numa nova empresa. Essas operações podem, ainda, serem seguidas de uma incorporação.

Outra forma observada de realizar tal operação é a incorporação de ações a valor de mercado de empresa pertencente ao mesmo grupo econômico.

Em nosso entendimento, ainda que essas operações atendam integralmente os requisitos societários, do ponto de vista econômico-contábil é preciso esclarecer que o ágio surge, única e exclusivamente, quando o preço (custo) pago pela aquisição ou subscrição de um investimento a ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial, supera o valor patrimonial desse investimento. E mais, preço ou custo de aquisição somente surge quando há o dispêndio para se obter algo de terceiros. Assim, não há, do ponto de vista econômico, geração de riqueza decorrente de transação consigo mesmo. Qualquer argumento que não se fundamente nessas assertivas econômicas configura sofisma formal e, portanto, inadmissível.

Não é concebível, econômica e contabilmente, o reconhecimento de acréscimo de riqueza em decorrência de uma transação dos acionistas com eles próprios. Ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável (não se questiona aqui esse aspecto), do ponto de vista econômico, o registro de ágio, em transações como essas, somente seria concebível se realizada entre partes independentes, conhecedoras do negócio, livres de pressões ou outros interesses que não a essência da transação, condições essas denominadas na literatura internacional como “arm’s length”.

Portanto, é nosso entendimento que essas transações não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes, para que seja passível de registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade. (Grifei)

Em 2011, inclusive, o Comitê quando aprova o CPC nº 15, que trata das demonstrações contábeis acerca da combinação de negócios e seus efeitos, deixa expresso que o Pronunciamento não alcança a combinação de negócios de entidades ou negócios sob controle comum:

Objetivo

1. O objetivo deste Pronunciamento é aprimorar a relevância, a confiabilidade e a comparabilidade das informações que a entidade fornece em suas demonstrações contábeis acerca de combinação de negócios e sobre seus efeitos. Para esse fim, este Pronunciamento estabelece princípios e exigências da forma como o adquirente:

(a) reconhece e mensura, em suas demonstrações contábeis, os ativos identificáveis adquiridos, os passivos assumidos e as participações societárias de não controladores na adquirida;

(b) reconhece e mensura o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill adquirido) advindo da combinação de negócios ou o ganho proveniente de compra vantajosa; e

(c) determina quais as informações que devem ser divulgadas para possibilitar que os usuários das demonstrações contábeis avaliem a natureza e os efeitos financeiros da combinação de negócios.

.....

Combinação de negócios de entidades sob controle comum –aplicação do item 2(c)

B1. Este Pronunciamento não se aplica a combinação de negócios de entidades ou negócios sob controle comum. A combinação de negócios envolvendo entidades ou negócios sob controle comum é uma combinação de negócios em que todas as entidades ou negócios da combinação são controlados pela mesma parte ou partes, antes e depois da combinação de negócios, e esse controle não é transitório.

B2. Um grupo de indivíduos deve ser considerado como controlador de uma entidade quando, pelo resultado de acordo contratual, eles coletivamente têm o poder para governar suas políticas financeiras e operacionais de forma a obter os benefícios de suas atividades. Portanto, uma combinação de negócios está fora do alcance deste Pronunciamento quando o mesmo grupo de indivíduos tem, pelo resultado de acordo contratual, o poder coletivo final para governar as políticas financeiras e operacionais de cada uma das entidades da combinação de forma a obter os benefícios de suas atividades, e esse poder coletivo final não é transitório.

E não é só isso: até este voto do acórdão recorrido, a jurisprudência do CARF também trilhava o mesmo caminho, isto é, o CARF não admitia a dedutibilidade da amortização de ágio surgido em operações internas ao grupo econômico, nem com o uso de empresas veículos, conforme acórdãos trazidos pela Fazenda em seu Recurso, todos de decisões unânimes na matéria ágio: 10196724, 10323.290, 10517.219.

Por conseguinte, não se pode afirmar agora, como suscitado da sessão passada, que o ágio interno só deixou de ser dedutível a partir da Lei nº 12.973, de 2014, ou melhor, da MP nº 627, de 2013, da qual referida lei resultou por conversão. Na verdade, a nova lei, ao dispor expressamente assim, nada mais fez do que esclarecer que, por óbvio, ágio pressupõe sobrepreço pago por partes independentes, ou seja, a indedutibilidade do ágio interno para fins fiscais decorre do fato de ele não ser aceito sequer contabilmente.

Aliás, é nesta linha que se verifica já na própria exposição de motivos da MP nº 637, de 2013, que ora colaciono:

EM nº 00187/2013 MF

Brasília, 7 de Novembro de 2013

Excelentíssima Senhora Presidenta da República,

Submeto à apreciação de Vossa Excelência a Medida Provisória que altera a legislação tributária federal e revoga o Regime Tributário de Transição RTT instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, bem como dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas e de lucros auferidos por pessoa física residente no Brasil por intermédio de pessoa jurídica controlada no exterior; e dá outras providências.

1. A Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, alterou a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 Lei das Sociedades por Ações, modificando a base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica IRPJ, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS. A Lei nº 11.941, de 2009, instituiu o RTT, de forma opcional, para os anos-calendário de 2008 e 2009, e, obrigatória, a partir do ano-calendário de 2010.

2. O RTT tem como objetivo a neutralidade tributária das alterações trazidas pela Lei nº 11.638, de 2007. O RTT define como base de cálculo do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/PASEP, e da COFINS os critérios contábeis estabelecidos na Lei nº 6.404, de 1976, com vigência em dezembro de 2007. Ou seja, a apuração desses tributos tem como base legal uma legislação societária já revogada.

3. Essa situação tem provocado inúmeros questionamentos, gerando insegurança jurídica e complexidade na administração dos tributos. Além disso, traz dificuldades para futuras alterações pontuais na base de cálculo dos tributos, pois a tributação tem como base uma legislação já revogada, o que motiva litígios administrativos e judiciais.

4. A presente Medida Provisória tem como objetivo a adequação da legislação tributária à legislação societária e às normas contábeis e, assim, extinguir o RTT e estabelecer uma nova forma de apuração do IRPJ e da CSLL, a partir de ajustes que devem ser efetuados em livro fiscal. Além disso, traz as convergências necessárias para a apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

(...)

15.9. O art. 20, com o intuito de alinhá-lo ao novo critério contábil de avaliação dos investimentos pela equivalência patrimonial, deixando expressa a sua aplicação a outras hipóteses além de investimentos em coligadas e controladas, e registrando separadamente o valor decorrente da avaliação ao valor justo dos ativos líquidos da investida (mais-valia) e a diferença decorrente de rentabilidade futura (**goodwill**). O § 3º determina que os valores registrados a título de mais-valia devem ser comprovados mediante laudo elaborado por perito independente que deverá ser protocolado na Secretaria da Receita Federal do Brasil ou cujo sumário deve ser registrado em Cartório de Registro de Títulos e Documentos até o último dia útil do décimo terceiro mês subsequente ao da aquisição da participação. Outrossim, em consonância com as novas regras contábeis, foi estabelecida a tributação do ganho por compra vantajosa no período de apuração da alienação ou baixa do investimento;

(...)

Os arts. 19 e 20 dispõem sobre o tratamento tributário a ser dado à mais ou menos-valia que integrará o custo do bem que lhe deu causa na hipótese de fusão, incorporação ou cisão da empresa investida. Tendo em vista as mudanças nos critérios contábeis, a legislação tributária anterior revelou-se superada, haja vista não tratar especificamente da mais ou menos-valia, daí a necessidade de inclusão desses dispositivos estabelecendo as condições em que os valores poderão integrar o custo do bem para fins tributários. Os referidos dispositivos devem ser analisados juntamente com o disposto nos arts. 35 a 37.

32. As novas regras contábeis trouxeram grandes alterações na contabilização das participações societárias avaliadas pelo valor do patrimônio líquido. Dentre as inovações introduzidas destacam-se a alteração quanto à avaliação e ao tratamento contábil do novo ágio por expectativa de rentabilidade futura, também conhecido como **goodwill**. O art. 21 estabelece prazos e condições para a dedução do novo ágio por rentabilidade futura (**goodwill**) na hipótese de a empresa absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detinha participação societária adquirida com **goodwill**, apurado segundo o disposto no inciso III do art. 20 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977. Esclarece que a dedutibilidade do goodwill só é admitida nos casos em que a aquisição ocorrer entre empresas independentes. (Grifei)

É importante destacar que esse novo regramento contido na Lei n.º 12.973/2014 é decorrente dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pelas Leis n.º 11.638/2007 e 11.941/2009, e pelos pronunciamentos contábeis decorrentes.

No que diz respeito à questão de ágio, ocorreram mudanças significativas, como a nova definição de coligada (alteração do art. 243 da Lei n.º 6.404/76), a alteração sobre o Método da Equivalência Patrimonial (art. 248 da Lei n.º 6.404/79), além da edição de atos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis CPC sobre o assunto (em especial, o CPC n.º 18 – “Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto” e CPC n.º 15 – “Combinação de Negócios”, acima já citado).

De acordo com essa nova concepção contábil, o ágio (que passou a ser denominado de *goodwill*) é determinado como sendo o excedente pago, após os ativos líquidos da investida serem avaliados a “valor justo” (conceito que aliás é bem mais amplo do que “valor de mercado”). Em razão dessa alteração, o custo de aquisição do investimento passou a ser desdobrado em: a) valor do patrimônio líquido da investida; b) mais ou menos valia; e c) ágio por rentabilidade futura (*goodwill*), conforme destaque:

Art. 20. O contribuinte que avaliar investimento pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em: (Redação dada pela Lei n.º 12.973, de 2014) (Vigência)

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e

II - mais ou menos-valia, que corresponde à diferença entre o valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da porcentagem da participação adquirida, e o valor de que trata o inciso I do **caput**; e (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

III - ágio por rentabilidade futura (**goodwill**), que corresponde à diferença entre o custo de aquisição do investimento e o somatório dos valores de que tratam os incisos I e II do **caput**. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

Por tudo isso, é de se perceber que não é possível se fazer uma associação exata entre a nova sistemática de identificação e apuração do ágio com a anterior. De forma que, o que era ágio antes, pode ser agora somente “mais valia”, mesmo que anteriormente tivesse sido identificado como decorrente de expectativa de rentabilidade futura. A possibilidade de se apurar uma “menos valia” também influi na existência ou não do ágio.

Além disso, as situações em que o Método da Equivalência Patrimonial se torna obrigatório também foram alteradas, o que tem influência direta sobre a necessidade ou não de se determinar a existência de ágio.

Portanto, é um grande equívoco de interpretação se utilizar das disposições contidas no art. 7º da Lei 9.532/1997, a partir do constante nos arts. 20 a 22 da Lei nº 12.973/2014, uma vez que disciplinam efeitos tributários de procedimentos contábeis totalmente distintos.

Não fossem apenas essas diferenças, mas o fato mais curioso ainda é que o próprio conceito de partes dependentes estabelecido pelo art. 25 da Lei nº 12.973, de 2014, é bem mais amplo do que o conceito de ágio interno:

Art. 25. Para fins do disposto nos arts. 20 e 22, consideram-se partes dependentes quando: (Vigência)

I - o adquirente e o alienante são controlados, direta ou indiretamente, pela mesma parte ou partes;

II - existir relação de controle entre o adquirente e o alienante;

III - o alienante for sócio, titular, conselheiro ou administrador da pessoa jurídica adquirente;

IV - o alienante for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro das pessoas relacionadas no inciso III; ou

V - em decorrência de outras relações não descritas nos incisos I a IV, em que fique comprovada a dependência societária.

Ou seja, não apenas as operações que envolvem duas pessoas jurídicas sob controle comum caracterizam-se como partes dependentes: a nova lei incluiu as pessoas físicas, com situações, por exemplo, em que o alienante é parente ou afim até o terceiro grau do sócio acionista da empresa. Assim, passa a ser possível a existência de um ágio contábil (diferente do ágio interno), mas que ao teor da nova legislação, a sua dedutibilidade fica vedada. (*destaques do original*)

Por tais razões, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte relativamente à matéria “validade do ágio gerado entre partes relacionadas”.

Passando à matéria “impossibilidade de exigência de IRPJ e CSLL sobre os lucros apurados pelas controladas da Recorrente no Exterior – necessidade de observância aos tratados internacionais para evitar a dupla tributação”, trata-se de questão já apreciada por este Colegiado na sessão de 9 de fevereiro de 2017. Naquela ocasião os Conselheiros acordaram, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso especial, *vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano (suplente convocada), Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson*

Macedo Guerra, que lhe deram provimento. O Conselheiro Relator André Mendes de Moura foi acompanhado pelos Conselheiros Adriana Gomes Rêgo, Rafael Vidal de Araújo e Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente). O Conselheiro Luis Flávio Neto apresentou declaração de voto e a Conselheira Cristiane Silva Costa declarou-se impedida de participar do julgamento.

A decisão está formalizada no Acórdão n.º 9101-002.561, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006

ART. 74 DA MP N.º 2.158-35, DE 2001. TRATADO BRASIL-CHILE PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO DE RENDA. MATERIALIDADES DISTINTAS.

Não se comunicam as materialidades previstas no art. 74 da MP n.º 2.158-35, de 2001, e as dispostas na Convenção Brasil-Chile para evitar bitributação de renda. Os lucros tributados pela legislação brasileira são aqueles auferidos pelo investidor brasileiro na proporção de sua participação no investimento localizado no exterior, ao final de cada ano-calendário.

OPERACIONALIZAÇÃO DA NEUTRALIDADE DO SISTEMA E SUPERAÇÃO DO DIFERIMENTO DA TRIBUTAÇÃO.

A neutralidade do sistema de tributação quando investidor e investida estão localizadas no Brasil opera-se mediante a exclusão dos resultado positivo da investida apurado via Método de Equivalência Patrimonial no lucro real da investidora, porque os lucros da investida já foram tributados no Brasil pela mesma alíquota que seriam se o fossem pela investidora. Estando investidor no Brasil e investida no exterior, se a alíquota no exterior é menor do que a brasileira, quebra-se a neutralidade do sistema, e viabiliza-se diferimento por tempo indeterminado da tributação, caso a investidora, que detém poder de decisão sobre a investida, decida não distribuir os lucros. Por isso, o art. 74 da MP n.º 2.158-35, de 2001, ao determinar que os lucros sejam auferidos pelo investidor brasileiro, na medida de sua participação, ao final de cada ano-calendário, dispondo sobre aspecto temporal, evitou o diferimento, e, ao mesmo tempo, o art. 26 da Lei n.º 9.249, de 1995, autorizou a compensação dos impostos pagos no exterior, viabilizando a neutralidade do sistema.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício, penalidade pecuniária, compõe a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, integra o crédito tributário, que se encontra submetido à incidência de juros moratórios, após o seu vencimento, em consonância com os artigos 113, 139 e 161, do CTN, e 61, § 3º, da Lei 9.430/96.

Naqueles autos a divergência foi suscitada em face de tributação de lucros auferidos por sujeito passivo por intermédio de controlada direta situada no Chile, país com o qual o Brasil mantém tratado para evitar dupla tributação que também segue a Convenção Modelo da OCDE, com referido no acórdão recorrido, e apresenta em seu Artigo 7 texto com o mesmo conteúdo daquele aqui invocado a partir do Tratado Brasil-Argentina.

Assim, sendo equiparáveis as circunstâncias fáticas e jurídicas, as razões de decidir expostas no referido julgado, a seguir transcritas, são aqui adotadas por refletirem o entendimento desta Conselheira acerca da matéria:

Tratados para Evitar Dupla Tributação da Renda e Art. 74 da MP n.º 2.158-35, de 2001.

A princípio, transcrevo a norma em debate:

Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, **os lucros auferidos** por controlada ou coligada no exterior **serão considerados disponibilizados** para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.

A decisão recorrida partiu do pressuposto de que a norma, ao falar da incidência sobre o lucro **disponibilizado** à controladora no Brasil por sua controlada no exterior, estaria, na realidade, tratando da materialidade *dividendos*, que estaria expressamente autorizada pelo art. 10 da Convenção firmada entre Brasil e Chile. Nesse contexto, negou provimento ao recurso voluntário.

Não obstante a substancial argumentação do voto, entendo que a materialidade sobre o qual incide a tributação do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, trata de lucros, e não de dividendos.

Os dividendos dependem da existência de resultado positivo da empresa. **Constituem-se em uma das destinações dadas ao resultado**. Necessariamente, são de *quantum* inferior ao dos lucros.

MARTINS²⁵, no Manual de Contabilidade Societária, discorre sobre a existência de dividendos (1) fixo/mínimos prioritários, e (2) obrigatórios, respectivamente previstos nos arts. 203 e 202 da Lei nº 6.404, de 1976 (Lei das S/A), incidentes sobre **percentual do lucro**, e propõe a seguinte ordem de distribuição:

Ordem	Descrição	Artigo Lei das S/A
1º	Prejuízos Acumulados	189
2º	Reserva Legal	193
3º	Div. Fixo/mínimo prioritários preferencial, inclusive cumulativos	203
4º	Reserva Contingências	195
5º	Reserva Especial Div. Não Distribuídos	202 (§§ 4º e 5º)
6º	Reserva Lucros a Realizar	197/202, inc. II
7º	Dividendo Obrigatório	202
8º	Reserva Retenção de Lucros e Reserva Estatutária	194, 196 e 198

Na realidade, apesar de o termo "disponibilizados" conferir razoável margem a dúvida, vez que, se seriam lucros disponibilizados, seriam aqueles **destinados** a quem de direito, a disponibilização trata do **aspecto temporal** da norma, ou seja, do momento em que os lucros foram entregues aos sócios.

Nesse contexto, em relação ao art. 74 em debate, o aspecto **material** trata dos **lucros** auferidos no exterior, por intermédio das controladas ou coligadas, em *quantum* proporcional à participação da controladora do Brasil sobre o investimento.

Como já visto, o lucro pode ter diversas destinações. Contudo, a legislação brasileira adotou, para os lucros percebidos no exterior por meio de investimentos em controladas ou coligadas, um tratamento diferenciado.

Fato é que, tanto para investimentos de controladas/coligadas no Brasil, quanto no exterior, os lucros auferidos pelas investidas são refletidas na contabilidade da investidora por meio do Método de Equivalência Patrimonial.

Para investimentos no Brasil, a investidora contabiliza o resultado positivo da investida, proporcional à sua participação, e exclui o resultado na apuração do lucro real. Nesse caso, viabiliza-se a neutralidade porque, como o lucro auferido pela investida já foi tributado no Brasil, não cabe sua tributação no resultado da investidora. E principalmente porque a investida encontra-se no Brasil, ou seja, os lucros auferidos pela investida são necessariamente oferecidos à tributação.

Situação diferente ocorre quando o investimento tem sede no exterior.

Nesse caso, a legislação brasileira previu, inicialmente, o mesmo tratamento em relação à contabilização do resultado positivo da investida: o lucro proporcional à sua participação é incluído no resultado da empresa brasileira, e excluído na apuração do lucro real.

²⁵ MARTINS, Eliseu... [et. al]. Manual de Contabilidade Societária, 2ª ed. São Paulo : Atlas, 2013, p. 4337.

Contudo, dispôs uma etapa complementar: se os lucros forem auferidos de controladas e coligadas, cabe a adição no resultado tributável, na proporção de participação da investidora brasileira sobre o investimento, **ao final de cada ano-calendário**.

Parte-se da premissa de que **os lucros são da investidora brasileira**, e, por isso, a sua tributação não deve estar subordinada à política tributária adotada pelo país onde se encontra o investimento.

Isso porque o país onde se encontra o investimento pode optar por tributar o lucro em bases tributáveis **menores**, e a controladora brasileira, que detém **poder de decisão** sobre a investida, pode optar em não receber os lucros auferidos. Trata-se de situação em que a **neutralidade** que ocorre quando investidora e investida estão no Brasil é desvirtuada.

Porque quando ambas estão no Brasil, a mesma alíquota é aplicada sobre o lucro da investida e o da investidora. Tributa-se o lucro de investida, e tal valor não é tributado pela investidora. **Não há prejuízo no sistema**.

Por outro lado, se investida está em país de tributação menor, não há que se falar em neutralidade. Na realidade, operacionaliza-se um diferimento em tempo indeterminado da tributação.

E, precisamente para se evitar tal diferimento, o art. 74 da norma em debate dispôs expressamente sobre **aspecto temporal**: o lucro presume-se distribuído para a empresa brasileira (na condição de detentora das ações/quotas da investida), na proporção de sua participação, **ao final do ano-calendário**.

E a neutralidade, que se operacionaliza quando tanto investida quanto investidora estão no Brasil, também é tutelada ao se dispor quando a investida está no exterior.

Vale transcrever o art. 26 da Lei n.º 9.249, de 1995:

Art. 26. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital.

Como se pode observar, não se pode falar em bitributação. A neutralidade da tributação entre investida e investidora é operacionalizada por meio de outro mecanismo, mediante compensação do que a investida já recolheu aos cofres no exterior, e supera-se a questão do diferimento de tributação por tempo indeterminado. **A tributação só se consuma se as alíquotas no exterior foram inferiores à praticadas no Brasil**.

Por sua vez, precisamente sobre a perspectiva de que a materialidade trata dos lucros auferidos pela investidora brasileira, que não se aplica o art. 7º da Convenção Brasil-Chile.

Isso porque os lucros, apesar de auferidos pela empresa no exterior, pertencem, na medida da participação societária, ao seu investidor que se localiza no Brasil. Ou seja, a legislação brasileira diz respeito aos lucros auferidos pelo contribuinte, investidor, residente no Brasil.

Por isso que entendo não haver reparos na interpretação conferida pela Receita Federal, por meio da Solução de Consulta Interna n.º 18, da Cosit:

As convenções internacionais para evitar dupla tributação que seguem o modelo da OCDE trazem uma regra de tributação exclusiva dos lucros disposta no Parágrafo 1 do Artigo 7, segundo a qual os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente ali situado. Se a empresa exercer suas atividades na forma indicada, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis àquele estabelecimento permanente. Transcreve-se a redação do citado parágrafo:

“Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua atividade no outro Estado Contratante por

meio de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer a sua atividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável.”

26. Assim, para entender a compatibilidade entre os acordos celebrados pelo Brasil para evitar a dupla tributação que seguem o modelo da OCDE e a legislação sobre a tributação de lucros de controladas e coligadas no exterior, é importante destacar o Comentário da própria OCDE sobre o Parágrafo 1º do Artigo 7 da Convenção Modelo (tradução livre):

“ 10.1 O propósito do §1º é traçar limites ao direito de um Estado Contratante tributar os lucros de empresas situadas em outro Estado Contratante. O parágrafo não limita o direito de um Estado Contratante tributar seus residentes com base nos dispositivos relativos a sociedades controladas no exterior encontradas em sua legislação interna, ainda que tal tributo, imposto a esses residentes, possa ser computado em relação à parte dos lucros de uma empresa residente em outro Estado Contratante atribuída à participação desses residentes nessa empresa. O tributo assim imposto por um Estado sobre seus próprios residentes não reduz os lucros da empresa de outro Estado e não se pode dizer, portanto, que teve por objeto tais lucros.”

27. Conforme exposto pela OCDE, não seriam os lucros da sociedade investida tributados pelo Estado de residência dos sócios, mas os lucros auferidos pelos próprios sócios, em que pese na apuração da base de cálculo tributável seja utilizado como referência o valor dos lucros auferidos pela sociedade sediada no outro Estado. Portanto, o parágrafo 1º não visa impedir o Estado de residência dos sócios de tributar a renda obtida por intermédio de sua participação em sociedades domiciliadas no exterior.

28. O art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, prevê a tributação da renda dos sócios brasileiros decorrente de sua participação em empresas domiciliadas no exterior. Ou seja, a norma interna incide em contribuinte brasileiro, não gerando qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros.

29. É certo que a função primordial dos tratados é promover, mediante a eliminação da dupla tributação, as trocas de bens e serviços e a movimentação de capitais e pessoas. Esse objetivo é igualmente alcançado uma vez que o art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995, autoriza a compensação dos tributos pagos no exterior, na hipótese de reconhecimento de lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real. Portanto, a aplicação da norma interna brasileira não acarreta a bitributação econômica dos lucros decorrentes de investimentos no exterior.

30. Além disso, é importante ressaltar que, segundo o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE, os acordos para evitar dupla tributação também têm por escopo a prevenção da elisão e evasão fiscal, já que os contribuintes poderiam ser tentados a abusar da legislação fiscal de um Estado, através da exploração das diferenças entre as várias legislações dos países ou jurisdições, de maneira a evitar a dupla tributação.

Transcreve-se, por elucidativo, o parágrafo 7 dos Comentários da Convenção-Modelo:

" 7. O objetivo principal das convenções para evitar a dupla tributação é promover, mediante a eliminação da dupla tributação internacional, o comércio internacional de bens e serviços, e a circulação de capitais e de pessoas. Também é objetivo das convenções evitar a fraude e evasão fiscal.

7.1 Os contribuintes podem ser tentados a abusar das leis tributárias do Estado, explorando as diferenças entre as legislações dos países ... "

Destaca ainda a solução de consulta que nos tratados celebrados com a Dinamarca (Decreto nº 75.106, de 20 de dezembro de 1974) e com as Repúblicas Tcheca e Eslovaca (Decreto nº 43, de 25 de fevereiro de 1991), foi estabelecida cláusula expressa no sentido de não são tributar os lucros não distribuídos. Ou seja, nesse caso, o art. 74 da MP nº 2.158-35, ao dispor sobre aspecto temporal da disponibilização dos lucros, em tese entraria em conflito com o celebrado no tratado. De qualquer forma, tal constatação ratifica entendimento de que, de fato, o art. 7º, no caso concreto, entre Brasil e Chile,

não dispõe sobre os lucros auferidos pela investidora brasileira em razão de sua participação na investida localizada no exterior.

Assim, tendo em vista que o Tratado Brasil-Chile não se aplica ao caso em análise, tanto para IRPJ quanto para CSLL, resta superada apreciação da segunda divergência apontada pela Contribuinte, de que a aplicação do Tratado Brasil-Chile deveria ser estendida à CSLL. (*destaques do original*)

Nestes termos, o precedente infirma os argumentos do acórdão recorrido quanto à inaplicabilidade do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001 em razão do disposto no art. 7º do Tratado para evitar dupla tributação, bem como à afirmação de prevalência do acordo sobre a legislação interna e consequente inobservância do art. 98 do CTN, vez que demonstra inexistir incompatibilidade entre a norma interna e o acordo internacional, incidindo a tributação sobre os lucros auferidos pela controladora brasileira, o que afasta a aplicação dos Artigos 7 e 10 do referido Tratado.

Destaque-se o que bem posto no voto condutor do Acórdão n.º 9101-002.561, ao concluir que a tributação dos lucros da empresa brasileira *não deve estar subordinada à política tributária adotada pelo país onde se encontra o investimento*, pois como a controladora brasileira detém **poder de decisão sobre a investida**, *pode optar em não receber os lucros auferidos* e assim operacionalizar *um diferimento em tempo indeterminado da tributação*.

E isto também em razão de a norma contida no art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001 se enquadrar no conceito de legislação de controladas no exterior (*Controlled Foreign Corporations – CFC*), consoante tem decidido este Colegiado, como é exemplo o Acórdão n.º 9101-002.332, de 04/05/2016, orientado pelo voto do ex-Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão. De seus termos são extraídos os fundamentos para reafirmar a compatibilidade da norma legal em referência com os Artigos 7 e 10 dos acordos internacionais, em análise feita tem em conta os comentários às Convenções Modelo da OCDE e da ONU:

O recorrente sustenta de início que se aplica ao caso o art. 7º da Convenção Brasil-Holanda de modo a afastar a incidência da norma contida no art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001.

Em sua linha argumentativa no recurso especial o recorrente sustenta pela aplicação do art. 7º da Convenção Brasil-Holanda, e da prevalência dos acordos internacionais sobre o direito interno, com base no art. 98 do CTN em jurisprudência do STF e do STJ. Neste aspecto específico (prevalência dos acordos internacionais tributários sobre o direito interno) concordo com o recorrente, porém o que ocorre *in casu* é que não há conflito entre a norma convencional e a norma interna, que são compatíveis, conforme se demonstrará adiante.

Ao contrário do recorrente, entende-se correto o Ac. recorrido quando sustenta para efeitos da discussão dos presentes autos que (fls. 2.192-2.193):

Ora, no caso em tela estamos falando de uma empresa domiciliada no Brasil e de suas receitas de participação nos lucros de uma controlada na Holanda. Ou seja, totalmente inaplicável o art. 7º, pois esse dispositivo só vedaria a tributação, pelo Brasil, de lucros aqui auferidos por empresa holandesa sem estabelecimento permanente no território nacional.

O recorrente insiste que “os lucros são da empresa estrangeira”. De fato são, ocorre que a empresa estrangeira pertence a uma empresa brasileira e esta é que está sendo tributada.

Adiante o recorrente cita acórdãos do CARF e do STJ para sustentar sua posição – aspectos que retomaremos adiante.

Seguem as razões pelas quais concordo com as conclusões do Ac. recorrido e não entendo procedentes os argumentos do recorrente e do i. Relator.

A tributação em bases universais para as pessoas jurídicas no Brasil que passou a ser disciplinada pelos arts. 25 a 27, Lei n. 9.249/1995 visa tributar as pessoas jurídicas brasileiras em relação à variação patrimonial positiva (acréscimo patrimonial) referente às suas atividades empresariais fora do País, o que antes não era feito. A questão gira, de fato, em torno do momento em que é feita essa tributação (aspecto temporal do fato gerador, como bem argumentado no Ac. recorrido), uma vez apurado o lucro da entidade investida (seja controlada ou coligada no exterior ou mesmo nos casos de investimento não relevante em que não se utiliza o método da equivalência patrimonial).

Instrução Normativa SRF 38/1996 regulamentou a Lei n. 9.249/1995 (considerando o efetivo pagamento ou creditamento para efeito de tributação) e depois a Lei 9.532/1997 estabeleceu, também neste sentido, que os rendimentos auferidos por coligadas e controladas no exterior, por PJ no Brasil, seriam tributados quando disponibilizados (lucro das filiais e sucursais continuaram a ser tributados na apuração, quando do balanço). Tratando-se, portanto, de mera norma de tributação universal, sem efeitos de norma CFC (destinada a evitar o diferimento indefinido da tributação das coligadas e controladas). Na sequência, a Lei Complementar n. 101, de 10 de janeiro de 2001, promoveu alteração no CTN em seu art. 43, introduzindo dois parágrafos, de forma a evidenciar a possibilidade de tributar rendas obtidas no estrangeiro e a possibilidade da definição do momento em que se pode tributar a variação patrimonial positiva no exterior, de titularidade de pessoa domiciliada no Brasil, nos seguintes termos:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

...

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

Entende-se que esses dispositivos não trouxeram, de fato, nenhuma novidade, mas apenas deixaram mais claras as possibilidades legais. Assim, se não havia problemas desde a edição da Lei n. 9.249/1995, com a edição da Lei Complementar n. 101/2001, que introduziu as modificações transcritas acima no CTN, nenhuma dúvida poderia haver com relação à possibilidade de lei ordinária definir o momento em que se pode tributar os lucros no exterior (que representam uma variação patrimonial positiva do investidor domiciliado no Brasil), e então sobreveio o art. 74 da Medida Provisória n. 2.158-34, de 27 de julho de 2001, que foi “cristalizada” como MP n. 2.158-35/2001 (em decorrência do art. 2º da Emenda à Constituição n. 32/2001), e que tem a seguinte redação

Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.

Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.

Veja-se que não se pode dizer que não disponibilidade jurídica, pois há. Tanto é que a controladora pode ter o lucro distribuído aqui no Brasil, conforme demonstra o C. Alberto Pinto em seu voto no Acórdão n. 1302-001.630 em trecho abaixo transcrito (fls. 2.127) (a legislação referida estava em vigor à época dos fatos geradores):

14. Verificado quando se deve aplicar o MEP, cabe agora analisarmos a mais importante consequência da sua aplicação, qual seja, o reconhecimento pela investidora

dos lucros da investida ao mesmo tempo em que são produzidos, independentemente de terem sido distribuídos. Com isso, antes mesmo de serem recebidos, os lucros das investidas avaliadas pelo MEP já representam um acréscimo patrimonial na investidora, pois, como bem ensina Modesto Carvalhosa (in Comentários à Lei das Sociedades Anônimas, vol. 4 – tomo II, ed. Saraiva, pág. 50):

“Há assim um registro concomitante do resultado na ‘sociedade filha’ e na ‘sociedade mãe’. Daí dizer que a investidora apropriada, com a equivalência patrimonial, o resultado derivado de seus investimentos nas sociedades investidas **por regime de competência, e não por caixa, quando distribuído**”. [grifo nosso]

15. Além disso, os lucros das investidas avaliadas pelo MEP, antes mesmo de serem efetivamente recebidos, podem ser distribuídos pela investidora aos seus acionistas (ou sócios), já que a maneira de evitar tal distribuição que seria pela constituição de uma reserva de lucros a realizar é uma mera faculdade da empresa, se não vejamos como dispõe o art. 197 da Lei nº 6.404, de 1976, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 10.303, de 31 de outubro de 2001:

Art. 197. No exercício em que o montante do dividendo obrigatório, calculado nos termos do estatuto ou do art. 202, ultrapassar a parcela realizada do lucro líquido do exercício, a assembleia geral **poderá**, por proposta dos órgãos de administração, destinar o excesso à constituição de reserva de lucros a realizar.

§ 1º Para os efeitos deste artigo, considera-se realizada a parcela do lucro líquido do exercício que exceder da soma dos seguintes valores:

I - o resultado líquido positivo da equivalência patrimonial (artigo 248);

II - o lucro, ganho ou rendimento em operações cujo prazo de realização financeira ocorra após o término do exercício social seguinte.

§ 2º [...]

16. Dessa forma, caso a investidora não constitua reserva de lucros a realizar (o que poderá fazer, já que a formação de tal reserva é uma mera faculdade e, não, uma obrigação), o percentual de dividendos distribuídos poderá incidir sobre a parcela do seu resultado gerada por lucros ainda não distribuídos de investidas avaliadas pela equivalência patrimonial. Isso se deve ao fato de que a Lei das S/A adota o regime de competência, de tal sorte que, mesmo não tendo sido recebido os lucros das investidas (ou seja, de não ter sido financeiramente realizado), eles compõem o resultado da investidora, passível de distribuição aos acionistas (ou sócios). (Grifos e negritos no original).

Deve-se deixar claro que esta forma de tributação é possível, corriqueira e constitucional em face da CF/88. Trata-se da prática corrente de tributação internacional, embora a lei brasileira (art. 74 da MP n. 2.158-34/ 2001) tenha fugido um pouco dos padrões internacionais ao tributar antecipadamente à distribuição tanto os lucros decorrentes de rendas ativas quanto de rendas passivas, de maneira genérica. Contudo, não há como fugir do fato de que renda é renda (independentemente de sua natureza jurídica, cláusula *non olet*). Assim tributar ou não determinada modalidade de renda é meramente uma questão de política tributária. Por outro lado o STF ao julgar o art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 (ADIn 2.588/DF) deixou bem claro que esta forma de tributação é constitucional, ou seja, é possível se tributar os lucros da controlada no exterior ainda que não distribuídos ao beneficiário efetivo residente no Brasil, i.e., ainda que não efetivamente distribuído ao controlador ou possuidor das cotas e capital residente no Brasil. O STF, por outro lado, restringiu a tributação das coligadas, entendendo constitucional somente se a investida estiver operando em paraísos fiscais (um arroubo de legislador positivo interferindo em atribuições constitucionais típicas de outros poderes do Estado, mas a decisão é definitiva neste aspecto). De lembrar, por oportuno, que o STF não decidiu sobre o efeito da incidência das convenções para evitar a dupla tributação, mesmo porque há dúvidas se este tema é matéria de índole constitucional.

Muito foi falado a respeito da eficiência econômica da norma, mas isto, como já foi dito, é uma questão de política tributária. Se o efeito econômico da norma é ruim para a internacionalização das empresas brasileiras, é uma questão de opção do legislador, que apenas a torna questionável do ponto de vista de política tributária. A norma é constitucional, o STF não afastou a tributação dos lucros das controladas no exterior, ainda que não distribuídos. A norma brasileira atua da mesma forma como faz também grande parte dos países, por via das denominadas normas CFC (de *Controlled Foreign Corporations*), i.e., normas destinadas a impedir que os lucros acumulados no exterior pelos residentes no País tenham sua tributação postergada *ad aeternum*, ou seja, fazendo com que sua distribuição ou utilização que permitiria sua tributação em um regime normal nunca aconteça.

Veja-se que as diversas normas CFC existentes no diversos países tem diversos contornos, sendo que algumas só tributam rendas passivas, outras tributam rendas passivas e ativas (embora algumas dessas possam ser excluídas) (e.g., China, França e Nova Zelândia), outras tributam também as rendas ativas a depender do percentual em relação às rendas passivas (e.g., Turquia) não podendo, portanto este ser um critério de distinção. O conceito do que é uma empresa sujeita ao regime de norma CFC varia muito, dependendo do percentual de participação (e.g., na Nova Zelândia é 10%) e de outros fatores. Alguns países tem “listas negras” às quais se aplicam as normas CFC, outros tem “listas brancas” aos quais não se aplica, outros não tem lista nenhuma para efeito de aplicação da norma CFC. Alguns países tributam, via norma CFC, expressamente como distribuição presumida de dividendos, outros tem normas com estrutura semelhante à brasileira. Também o critério de definição do que é uma empresa controlada no exterior (CFC) para efeito de aplicação das normas típicas varia muito de país para país; alguns focam em evasão tributária, outros países tem normas de escopo mais amplo. Em suma, não há um padrão, e não há definição consensual do que seja uma norma CFC. Há apenas um ponto comum nas normas CFC: evitar o adiamento da tributação por tempo indefinido (*antideferral*) – e este requisito a norma brasileira cumpre. Mesmo a imputação de que a norma brasileira é genérica não se lhe aplica, visto que nos casos de investimento não relevante (critério que pode ser diferente em outro país), a tributação só se dá na distribuição dos dividendos. O fato da norma CFC brasileira ser uma norma “forte”, visando coibir práticas elisivas agressivas de uma forma mais estrita, não retira dela a natureza de norma CFC (aspectos que foram mitigados pelo novo tratamento do tema pela Lei 12.973/2014).

No que diz respeito aos comentários da OCDE e conceito de norma CFC, incluindo o seu conceito, cumpre trazer à citação o que dispõe o par. 23 dos Comentários ao art. 1º da Convenção Modelo da OCDE (parágrafo introduzido em 1992, com alterações, permanece na atualização de 2014, redação abaixo de 2003), também reproduzido e endossado nos Comentários ao art. 1º da Convenção Modelo da ONU, conforme abaixo:

23. A utilização de sociedades de base também pode ser tratada por meio de disposições sobre sociedades estrangeiras controladas. Um número significativo de países membros e não-membros já adotaram tal legislação. Apesar do modelo deste tipo de legislação variar consideravelmente entre os países, uma característica comum dessas regras, que são agora reconhecidas internacionalmente como um instrumento legítimo para proteger a base tributária nacional, e fazem com que um Estado Contratante tribute seus residentes pelo rendimento atribuível a sua participação destes em determinadas entidades estrangeiras. Algumas vezes tem sido argumentado, com base em uma determinada interpretação de disposições da Convenção, tais como o parágrafo 1º do Artigo 7º e o parágrafo 5º do Artigo 10, que esta característica comum da legislação sobre sociedades estrangeiras controladas conflitaria com essas disposições. Pelas razões explicadas nos parágrafos 14 do Comentário ao Artigo 7º e parágrafo 37 do Comentário ao Artigo 10, essa interpretação não está em conformidade com o texto das disposições. Essa interpretação também não se sustenta quando estas disposições são lidas em seu contexto. **Desse modo, embora alguns países tenham achado útil esclarecer expressamente, em suas convenções, que a legislação sobre sociedades estrangeiras controladas não conflita com a Convenção, tal esclarecimento não é necessário. Reconhece-se que a legislação sobre sociedades estrangeiras**

controladas estruturada dessa forma não é contrária às disposições da Convenção.²⁶ (Negritou-se).

Neste sentido há que se concordar com os argumentos trazidos nas contrarrazões, conforme transcrito adiante (fls. 2.509-2.510):

O problema apontado por alguns, quando examinam o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, é que ele teria sido amplo demais. A crítica à abrangência do dispositivo enfoca, mais precisamente, o fato de o legislador não ter limitado sua aplicação aos países com regime de tributação favorecida – método jurisdicional – e por não ter havido preocupação com a espécie de rendimento submetido ao regime CFC – método transacional.

Apesar de pertinentes as críticas, é preciso enfatizar que essa foi a escolha feita pelo país ao adotar o seu regime CFC. Implica dizer que **o legislador pátrio optou por não seguir integralmente as orientações da OCDE, o que é perfeitamente normal e válido. Vale lembrar que os trabalhos, orientações, relatórios e modelos elaborados pela OCDE não tem força cogente sobre nenhum país – nem mesmo para os seus membros. Portanto, o fato de o Brasil ter escolhido não incluir o método jurisdicional e o método transacional na legislação apenas indica uma opção de política fiscal. Contudo, isso não pode servir de fundamento para afirmar que não se pretendia instituir uma norma CFC por meio do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001.** Nesse ponto, basta lembrar os elementos examinados acima – gramatical, histórico e finalístico – para se concluir pela natureza CFC da norma inserida no referido art. 74.

Ademais, cumpre rebater uma crítica que constantemente é lançada contra a norma CFC brasileira, qual seja: não seguir o “padrão internacional”, uma vez que a maioria dos países, ao adotarem normas CFC, utilizam o método transacional e o jurisdicional como parâmetro. Em relação a esse aspecto, importante ressaltar que o fato de a norma brasileira ser diferente não retira a sua natureza de norma CFC. Primeiramente, cumpre frisar que o Brasil não está obrigado a seguir nenhum modelo – ainda mais da OCDE, que consiste em organização internacional da qual o Brasil não faz parte. Implica dizer que não existe nenhuma norma cogente, interna ou externa, que imponha ao Brasil a adoção de um modelo específico de legislação CFC.

Por seu turno, relevante ressaltar que a essência da norma CFC foi preservada no art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, visto que se estabeleceu um regime específico para a tributação dos rendimentos auferidos por intermédio de controladas e coligadas situadas no exterior – de modo a concretizar a tributação universal da renda e impedir o diferimento por tempo indeterminado da tributação. Esse aspecto é que deve ser levado em consideração ao definir a natureza da norma CFC, e não a observância de modelos elaborados por organismos internacionais – ainda mais quando o Brasil não for integrante desta organização internacional. Nessa perspectiva, apenas para reforçar o argumento, cabe citar o exemplo das regras sobre preço de transferência adotadas pelos

²⁶ The use of base companies may also be addressed through controlled foreign companies provisions. A significant number of member and nonmember countries have now adopted such legislation. Whilst the design of this type of legislation varies considerably among countries, a common feature of these rules, which are now internationally recognised as a legitimate instrument to protect the domestic tax base, is that they result in a Contracting State taxing its residents on income attributable to their participation in certain foreign entities. It has sometimes been argued, based on a certain interpretation of provisions of the Convention such as paragraph 1 of Article 7 and paragraph 5 of Article 10, that this common feature of controlled foreign companies legislation conflicted with these provisions. For the reasons explained in paragraphs 14 of the Commentary on Article 7 and 37 of the Commentary on Article 10, that interpretation does not accord with the text of the provisions. It also does not hold when these provisions are read in their context. Thus, whilst some countries have felt it useful to expressly clarify, in their conventions, that controlled foreign companies legislation did not conflict with the Convention, such clarification is not necessary. It is recognised that controlled foreign companies legislation structured in this way is not contrary to the provisions of the Convention. UN. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York: UN, p. 69-70 (disponível em http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf).

Brasil. A Lei no 9.430, de 1996, ao instituir o regime de preço de transferência brasileiro, previu que o cálculo do preço parâmetro observaria a sistemática das margens fixas. Ocorre que essa metodologia é totalmente diferente da que é observada pela maioria dos países – notadamente, os países-membros da OCDE, que seguem o modelo elaborado pela referida organização internacional. Percebam, Srs. Conselheiros, que ninguém questiona a natureza das normas previstas nos art. 18 e 18-A da Lei no 9.430, de 1996, isto é, todos concordam que se tratam de regras sobre preço de transferência. Implica dizer que, mesmo o regime brasileiro de preço de transferência sendo distinto da maioria dos países, isso não serviu como justificativa para desqualificar as normas da Lei no 9.430, de 1996. A mesma lógica deve ser aplicada, agora, à norma CFC brasileira: não obstante o legislador pátrio ter seguido caminho diferente dos demais países, isso não configura motivo legítimo para rechaçar a natureza de norma CFC do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001. (Negritos e sublinhados no original).

Assim, não há como discordar dos argumentos das contrarrazões neste sentido, i.e., que se trata, *in casu*, de norma CFC, visando impedir o diferimento da tributação dos lucros obtidos no exterior, e que está perfeitamente compatível com o art. 43 do CTN.

Entendo que, independentemente da existência dos §§ 2º e 3º do art. 43 do CTN, esta norma do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 seria válida, pois se destina a evitar, considerando o sistema de tributação universal, que o contribuinte adie indefinidamente a tributação de sua variação patrimonial positiva (fato gerador do imposto de renda) obtida no exterior. Lembro, novamente, que, em relação à pessoa física, desde antes de o CTN em vigor, existe a afetiva incidência do imposto de renda em bases universais, nunca tendo sido considerada incompatibilidade com o CTN. A alteração do CTN só deixou mais clara esta possibilidade que, repito, já existia, i.e., tanto a incidência em bases universais, quanto a possibilidade de tributar sua variação patrimonial positiva obtida no exterior, ainda que não efetivamente distribuída ao seu beneficiário efetivo domiciliado no Brasil.

Convém ressaltar que neste ponto há uma divergência entre o voto condutor do C. Alberto Pinto e o voto do C. Eduardo de Andrade (fls. e-2.124-2.128), que acompanhou o voto vencedor pelas conclusões, sustentando que há presunção (a que chama de ficta) na distribuição dos lucros neste caso. Veja-se que tanto um raciocínio como o outro têm duas consequências comuns: mantém a tributação e afastam a aplicação do art. 7º dos acordos de dupla tributação, sendo que o segundo aparentemente, apenas aparentemente, poderia levar à aplicação do art. 10 (isto porque este art. só se aplica se houver distribuição efetiva) e o primeiro afasta tanto o art. 7º como o art. 10, de pronto. Voltarei a este ponto adiante no meu voto, mas estes esclarecimentos em relação a esses aspectos fazem-se necessários também aqui.

Não se pode concordar com a ideia do recorrente de que está a se tributar o lucro da entidade estrangeira no exterior enquanto no exterior, mas, o que o lucro da controlada no exterior representa em termos de variação patrimonial positiva no patrimônio da entidade brasileira (controladora), sendo esta é que é tributada.

Repise-se, o fato gerador tributável é variação patrimonial positiva identificada na controladora brasileira, que corresponde aos lucros da controlada no exterior.

Não existe, portanto, o exercício de poderes coercitivos e sancionatórios do Fisco brasileiro em território estrangeiro, pois a entidade tributada é a brasileira, em território brasileiro. O fato de a IN n. 213/2003 determinar que se inclua para efeito de cálculo o lucro do exterior antes da tributação é mera metodologia de cálculo, de modo a permitir que o imposto pago no exterior seja deduzido do imposto a ser pago no Brasil, caso contrário, e.i., se fosse pelo valor líquido, sempre haveria tributação, ainda que a alíquota do país estrangeiro fosse maior que a brasileira. Ou seja, se alíquota do país estrangeiro for igual ou maior que a brasileira nada há a pagar, o que só acontece se for inferior à brasileira.

Nesse sentido, esta metodologia é correta para se aplicar o art. 26 da Lei n. 9.249/1995, conforme se extrai do seu texto, que segue transcrito:

Art. 26. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital.

§ 1º Para efeito de determinação do limite fixado no caput, o imposto incidente, no Brasil, correspondente aos lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos no exterior, será proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil.

§ 2º Para fins de compensação, o documento relativo ao imposto de renda incidente no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto.

§ 3º O imposto de renda a ser compensado será convertido em quantidade de Reais, de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que o imposto foi pago; caso a moeda em que o imposto foi pago não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais.

Conforme disciplinado pela IN SRF n. 213/2002, em seu artigo 1º, §7º, e artigo 14, relativamente aos seus §§ que importam para a discussão do tema, que estatuem:

Art. 1º Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, estão sujeitos à incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), na forma da legislação específica, observadas as disposições desta Instrução Normativa.

...

§ 7º Os lucros, rendimentos e ganhos de capital de que trata este artigo a serem computados na determinação do lucro real e da base de cálculo de CSLL, serão considerados pelos seus valores antes de descontado o tributo pago no país de origem.

...

COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR COM O IMPOSTO DE RENDA DEVIDO NO BRASIL

Art. 14. O imposto de renda pago no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada e o pago relativamente a rendimentos e ganhos de capital, poderão ser compensados com o que for devido no Brasil.

...

§ 7º O tributo pago no exterior, passível de compensação, será sempre proporcional ao montante dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real.

...

§ 9º O valor do tributo pago no exterior, a ser compensado, não poderá exceder o montante do imposto de renda e adicional, devidos no Brasil, sobre o valor dos lucros, rendimentos e ganhos de capital incluídos na apuração do lucro real.

É neste sentido, também, que dispõe o Tratado Brasil-Holanda em seu artigo 23, § 5º, abaixo transcrito:

CAPÍTULO IV

Eliminação da Dupla Tributação

ARTIGO 23

Eliminação da Dupla Tributação

1. Ao tributar os seus residentes, a Holanda pode incluir na base de cálculo os rendimentos que, nos termos desta Convenção, podem ser tributados no Brasil.

...

5. Quando um residente no Brasil receber rendimentos que, nos termos desta Convenção, possam ser tributados na Holanda, o Brasil permitirá, como dedução do imposto de renda dessa pessoa, um valor igual ao imposto de renda pago na Holanda. Todavia, a dedução não será maior do que a parcela do imposto que seria devido antes da inclusão do crédito correspondente aos rendimentos que podem ser tributados na Holanda.

A respeito do cálculo do imposto conforme previsto na IN 213/2002, veja-se que metodologia de incluir na tributação o valor antes de deduzido os tributos pagos no exterior, para somente depois permitir sua dedução, é a única forma de cálculo que permite a dedução do tributo pago no outro estado, sendo, portanto, norma que protege o contribuinte brasileiro. À evidência, não há incompatibilidade ou conflito na aplicação dos dispositivos da legislação interna e da norma convencional.

Também do ponto de vista histórico o tema deve ser analisado. O artigo 7º das CDT foi pensado para se impedir que sejam tributados na fonte receitas “(“lucros” –*profits*) remetidas ao país de residência, sem que haja uma presença efetiva da empresa no outro país, a não ser que o rendimento seja abrangido nos outros itens específicos do tratado. Assim, se tiver um estabelecimento permanente (no que se remete ao art. 5º da CDT, que define os critérios para este fim), ou tiver um subsidiária, uma controlada, os lucros podem ser tributados **também** pelo país em que eles são gerados. Quando o art. 7º foi pensado, no início do século passado e depois na década de 1940 (modelos do México e Londres), não existiam normas CFC, elas surgiram depois, na década de 1960 (primeiramente nos EUA). Assim, não é lógico dizer que o art. 7º foi criado para evitar a aplicação de norma CFC, como fazem alguns, tentando inferir a caracterização da norma do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 como contrária aos princípios que regem a tributação internacional.

Ainda à luz do argumento histórico, não é correto dizer que apenas a partir de 2003 se passou a considerar as normas CFC compatíveis com os tratados. Na verdade, desde o seu surgimento elas são compatíveis com os tratados, basta ver o citado par. 23 dos comentários ao art. 1º que vem de longa data, e veja-se o que diz o texto do referido par. 10.1 (referente à atualização dos comentários à Convenção Modelo da OCDE de 2003, reproduzido nas atualizações até 2014, com pequenas modificações), e corroborado na Convenção Modelo da ONU, como segue:

10.1 O número 1 tem como propósito definir os limites ao direito de um Estado Contratante tributar os lucros realizados na sua atividade por empresas residentes do outro Estado Contratante. **Em contrapartida, este número não restringe o direito de um Estado Contratante tributar os seus próprios residentes nos termos das disposições relativas às sociedades estrangeiras controladas, constantes da sua legislação interna, ainda que o imposto desse aplicado a esses residentes possa ser calculado em função da parte de lucro de uma empresa residente em outro Estado Contratante, imputável à participação desses residentes na referida empresa.** O imposto deste modo aplicado por um Estado aos seus próprios residentes não reduz os lucros da empresa do outro Estado, pelo que não se pode considerar que o mesmo incide sobre tais lucros (ver também o parágrafo 23 dos Comentários ao Artigo 1.º e os parágrafos 37 a 39 dos Comentários ao Artigo 10º).²⁷ (Negritou-se).

²⁷ No original em inglês: 13. The purpose of paragraph 1 is to provide limits to the right of one Contracting State to tax the business profits of enterprises [that are residents] of the other Contracting State. The paragraph does not limit the right of a Contracting State to tax its own residents under controlled foreign companies provisions found in its domestic law even though such tax imposed on these residents may be computed by reference to the part of the profits of an enterprise that is resident of the other Contracting State that is attributable to these residents' participation in that enterprise. Tax so levied by a State on its own residents does not reduce the profits of the enterprise of the other State and may not, therefore, be said to have been levied on such profits (see also paragraph 23 of the Commentary on Article 1 and paragraphs 37 to 39 of the Commentary on Article 10). UN. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York: UN, p. 144 (Disponível em http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf) Tradução do texto adaptada de

O fato de que apenas a partir de 2003 o texto do parágrafo 10.1 dos Comentários ao art. 7 passou a constar dos comentários da Convenção Modelo da OCDE, e da ONU a partir de 2011, apenas reflete a consolidação deste entendimento.²⁸ É verdade que apenas uns poucos países não concordam expressamente com isto: Bélgica (cuja reserva foi transcrita no texto do recurso especial), Irlanda, Luxemburgo e Holanda (**4 dentre os 30 membros da OCDE à época, i.e., menos que 14% dos seus membros, sendo que desses, dois têm notórios regimes privilegiados de tributação**). Contudo, apenas os três primeiros fizeram reservas aos comentários constantes do parágrafo 10.1. do art. 7º - a Holanda não tem reserva no art. 7º ou seus comentários. A bem da verdade, a Holanda faz uma restrição aos comentários do art. 1º da Convenção Modelo da OCDE.

Aqui cabe uma distinção importante. Ao que consta o Brasil nunca recebeu uma indicação formal de que a Holanda entende incompatível a aplicação da norma brasileira CFC em face da Convenção Brasil-Holanda. Assim, como o Brasil não é membro da OCDE, a restrição posta pela Holanda em um documento da OCDE, diz respeito somente aos países membros da OCDE. Na Convenção Modelo da ONU (organização da qual ambos países são membros) não consta manifestação da Holanda neste sentido, o que é relevante pois os dispositivos do art. 7º são semelhantes. Não se pode tomar deliberações unilaterais constantes em documento de organização internacional de que o Brasil não faça parte como fonte de direito, este tipo de registro nem sequer pode ser entendido como *soft law*. E ainda que fosse, em matéria tributária este tipo de *soft law* não se presta a ser fonte imediata de direito.

Há que destacar também, como é assente, que o art. 7º se presta a eliminar a chamada dupla tributação jurídica (tributação sobre a mesma pessoa em relação ao mesmo rendimento, por duas jurisdições diferentes, no mesmo período de tempo) – caso típico da tributação na fonte nas remessas (*vis a vis* à tributação no domicílio do mesmo contribuinte) e não a dupla tributação econômica (tributação do mesmo rendimento por duas jurisdições diferentes, no mesmo período de tempo, nas mãos de duas pessoas diferentes) – que é a suscetível de acontecer com as normas CFC, mas cujos efeitos podem ser mitigados pela aplicação dos art. 23 das convenções modelo e, a depender da situação (preços de transferência), também pelo art. 9º (que trata das empresas associadas).²⁹ Por esse raciocínio também não se aplica o art. 7º à situação de incidência de norma CFC.

O art. 7º das convenções é um dispositivo que visa disciplinar a tributação dos estabelecimentos permanentes, não permitindo a tributação no outro estado, quando lá não há estabelecimento permanente, aplicando-se os outros artigos do tratado, se for o caso. No caso em questão não existe a discussão acerca da existência ou não de um estabelecimento permanente, o que existe é uma empresa na Holanda, controlada por uma brasileira (cujas relações se inserem no âmbito do art. 9º da Convenção). Assim, aplica-se, sim, o art. 23, § 5º, da Convenção Brasil-Holanda – veja-se a IN SRF n. 213/2002 que, pela sistemática descrita em seus artigos 13 a 15 permite a dedução do

OCDE. Modelo de Convenção Fiscal sobre o rendimento e o Patrimônio (OCDE). Versão Condensada. CEF/DGI/MFPortugal. Coimbra: Almedina, 2005, fl. 179-180.

²⁸ O relatório da OCDE sobre o tema, publicado após os estudos da Organização, data de 1987 (OECD. Double Taxation Convention and the Use of Base Companies. Paris: OECD, 1987.)

²⁹ Conforme Klaus Vogel: “C) Relation between Art. 9 (1) and the distributive rules: Both Art. 7 and Art. 9 indicate that business profits should be taxed in the State in which the originate economically. According to Art. 7, this may be the enterprise’s State of residence or the State of the permanent establishment. According to Art. 9, it should be the State of residence of the enterprise the profits of which were reduced. Art. 7, read in conjunction with Art. 23 serves the purpose of avoiding double taxation of one and the same taxpayer by the State of residence and by the State of source. Art. 9 differs from Art. 7 and the other MC distributive rules in that it deals with the relationship of Two States of residence and the taxation of legally independent taxpayers, each of them by his State of residence. In essence, however, there is a close connection with the typical distributive rules inasmuch as Art. 9 concerns the question of whether an element of profits which has been (or possibly will be) subjected to tax in the foreign contracting State may nevertheless be attributed to, and taxed in the hands of, a domestic enterprise. Consequently, Art.9 is designed to avoid economic double taxation[...].”(Negritos no original). VOGEL, Klaus. Klaus Vogel on Double Taxation. 3 ed. Londres: Kluwer, 1991, p. 518.

imposto pago na Holanda na sistemática de imputação, coadunando-se integralmente com o referido art. 23, no sentido de evitar que ocorra a dupla tributação, já que o tributo pago na Holanda é considerado para efeitos do pagamento do tributo no Brasil.

Pode-se dizer que há duas opções ao intérprete da norma CFC: a) simplesmente é tributada a variação patrimonial verificada no Brasil, que corresponde ao lucro auferido por controlada ou coligada no exterior, que são apurados conforme o balanço da controlada ou coligada – interpretação estática; b) o que se tributa é a distribuição presumida de dividendos ou lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior, que são apurados conforme o balanço da controlada ou coligada – interpretação dinâmica.

De toda sorte, ambas formas de interpretação, estática ou dinâmica levam ao mesmo resultado e afastam a aplicação dos acordos de maneira geral, primeiro, conforme demonstrado ao art. 7º, não se aplica de forma alguma ao presente caso, tratando-se de equívoco entender que o art. 7º das Convenções Modelo da ONU e da OCDE foi construído com a finalidade de eliminar a tributação em bases universais dos estados contratantes (que é o que infere se aplicado este dispositivo como quer o recorrente), e, segundo, porque, no caso da interpretação dinâmica, o art. 10, que se aplicaria, não se aplica diretamente porque o art. 10 das Convenções Modelo da ONU e da OCDE só se aplica aos dividendos efetivamente distribuídos, assim como o art. 10 da Convenção Brasil-Holanda. Ou seja, só vai ser aplicado no futuro, quando da efetiva distribuição – mas esta situação independe de qualquer interpretação que não a literal – mas, curiosamente, seria também afastada pela interpretação que o recorrente dá ao art. 7º. Nesta análise cumpre também evidenciar este ponto basta contrastar aqueles argumentos com o que diz o art. 5º, § 8º, da Convenção Brasil-Holanda:

8. O fato de uma sociedade residente de num Estado Contratante controlar ou ser controlada por sociedade residente no outro Estado Contratante, ou exercer suas atividades naquele outro Estado (quer por meio de um estabelecimento permanente, ou por outro modo), não será, por si só, bastante para fazer de uma dessas sociedades estabelecimento permanente da outra.

Veja-se que, literalmente, o dispositivo diz que o fato de uma sociedade residente num Estado Contratante controlar no outro Estado Contratante outra sociedade, não será, por si só, bastante para fazer de uma dessas sociedades estabelecimento permanente da outra – ou seja, não se aplica o art. 7º na situação do presente processo.

Em outras palavras, como a recorrente não atua na Holanda por via de um estabelecimento permanente, de forma alguma há que se cogitar da aplicação do art. 7º (quando da efetiva distribuição de dividendos se aplicará o art. 10).³⁰

³⁰ É o que claramente se denota do Manual da ONU sobre a Administração de Tratados de Dupla Tributação para Países em Desenvolvimento, conforme abaixo: Business profits derived by nonresidents in the source country are potentially taxable under several provisions of a tax treaty, depending on the type of business activity. For example, profits from immovable property are taxable under Article 6; profits from international shipping and transportation are taxable under Article 8; profits from holding investments or licensing or leasing property are taxable under Articles 10, 11 and 12; and profits from services may be taxable under Article 14 (United Nations Model Convention, independent personal services) and Article 17 (artists and sportspersons). These other provisions prevail over Article 7, subject to the throwback rules in Article 10 (4), Article 11 (4) and Article 12 (4) of the United Nations Model Convention and Article 12 (3) of the OECD Model Convention. Each provision contains its own threshold for source country taxation. For example, in the case of Ms. X carrying on business as an independent contractor, her profits would be taxable under Article 14 of the United Nations Model Convention, whereas the income earned by Xco would be taxable under Article 7. The MNE [Empresa Multinacional] that carries on business in the source country through a PE [estabelecimento permanente] would be taxable under Article 7, but under Article 10 if it carries on business in the source country through a local subsidiary when the subsidiary distributes the profits in the form of dividends. (Negritos, itálicos e acréscimos nossos) Ver em LI, Jinyan. Taxation of nonresidents on business profits. In: TREPILKOV, Alexander; TONINO, Harry; HAIKA, Dominika (Edits). United Nations Handbook on Selected Issues in Administration of Double Tax Treaties for Developing Countries. New York: UN, 2013, p. 205. Disponível em http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Handbook_DTT_Admin.pdf.

Veja-se também que o que art. 7º diz e busca preservar refere-se a quando uma empresa tem atuação empresarial no outro país por ela mesma. Se esta atuação se faz por meio de participação em outra empresa residente no outro país (seja via controle ou mera participação societária), o art. 7º não se aplica, mas sim, conforme a circunstância, o art. 9º (nas transações entre as empresas associadas) ou o art. 10 (na distribuição dos lucros ou dividendos – que são tributáveis na fonte e na residência do controlador). E veja-se que art. 9º é no sentido de se atribuir o auferimento de rendimentos resultantes das relações entre empresas nessas condições de forma que os lucros devem ser ajustados ao mesmo montante que seriam os lucros no caso de empresas independentes – princípio *arm's length* e que remete à legislação interna de cada país como fazê-lo (normas de preços de transferência).³¹ Ou seja, como já foi dito, a interpretação dada pelo recorrente ao art. 7º impõe ao Brasil, em relação aos países que tenha tratado, uma tributação em bases territoriais e não em bases universais – o que obviamente não é o objetivo das convenções, mas sim a eliminação ou diminuição da dupla tributação. Para esclarecer esse ponto, cumpre reproduzir os comentários à Convenção Modelo da OCDE, de 2005, na introdução aos comentários ao art. 7º, que também são considerados no Modelo da ONU (organização da qual o Brasil faz parte):

RELATIVO À TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS DAS EMPRESAS

Observações prévias

O presente Artigo é, em muitos aspectos, a continuação e o corolário do Artigo 5º, que define o conceito de estabelecimento estável. O critério de estabelecimento estável é normalmente utilizado nas convenções internacionais de dupla tributação a fim de determinar se um dado elemento do rendimento deve ser tributado ou não no país em que é realizado; todavia, este critério não oferece só por si uma solução cabal ao problema da dupla tributação dos lucros industriais e comerciais. Para evitar a concorrência de uma dupla tributação deste tipo, é necessário completar a definição de estabelecimento estável, acrescentando uma série de normas acordadas que permitam calcular o lucro realizado pelo estabelecimento estável ou por uma empresa que leve a efeitos operações comerciais com um membro estrangeiro do mesmo grupo de empresas. Pondo a questão de uma forma ligeiramente diferente, quando uma empresa de um Estado Contratante exerce uma actividade comercial ou industrial no outro Estado Contratante, as autoridades deste segundo Estado devem interrogar-se sobre dois pontos antes de tributarem os lucros das empresas: em primeiro lugar, a empresa possui um estabelecimento estável no seu país? Na afirmativa, quais são, eventualmente, os lucros relativamente aos quais este estabelecimento estável deve ser tributado? São as regras a aplicar em resposta a esta segunda questão que constituem o objecto do Artigo 7º. As regras que permitem calcular os lucros realizados por uma empresa de um Estado Contratante que efectua operações comerciais com uma Empresa de outro Estado Contratante, quando ambas as empresas pertencem ao mesmo grupo empresarial de facto sobre o mesmo controlo, estão contidas no Artigo 9º.³²

O entendimento pela não aplicação do art. 7º às normas CFC, embora objeto de alguma controvérsia, é corrente e aceito na doutrina internacional³³ e nacional e pela jurisprudência de diversos países. A doutrina nacional, referindo-se à norma CFC brasileira, também tem posições no sentido da não afetação dos tratados, e.g., Marco Aurélio Greco, conforme se transcreve abaixo:

Para Marco Aurélio Greco, uma vez que o referido artigo 74 estabelece a tributação de uma variação positiva de patrimônio da empresa brasileira, não haveria base para se falar em bloqueio da tributação prevista neste dispositivo em função da aplicação do art.

³¹ Conforme se pode ler em SOLUND, Stig ; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira . The Commentary on Article 9 The Changes and Their Significance (Transfer Pricing) and the Ongoing Work on the UN Transfer Pricing Manual. Bulletin for International Taxation, v. 66, p. 608-612, 2012.

³² OCDE. Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Patrimônio (OCDE). CEF/DGI/MFPortugal. Versão Condensada. Coimbra: Almedina, 2005, p. 173.

³³ Ver e.g., LANG, Michael. “CFC Regulations and Double Taxation Treaties”. Bulletin for International Fiscal Documentation. Vol 57:2, pp. 51-58 (2003).

7º das convenções internacionais assinadas pelo Brasil, já que, em nenhum momento, se estaria tributando lucros da empresa residente no outro país.

Em sua visão, mesmo nos casos em que determinada convenção prevê a isenção dos dividendos pagos para residentes e domiciliados no Brasil, não estaria afastada a tributação do art. 74, uma vez que, como dito acima, seu entendimento é no sentido de que esta regra prevê a tributação de um acréscimo patrimonial ocorrido no Brasil e não do resultado ainda não distribuído pela empresa brasileira.³⁴

Em relação à jurisprudência internacional, i.e., casos de outros países sobre o tema constata-se que majoritariamente as decisões tendem a afastar a aplicação dos tratados às normas CFC. Veja-se, por exemplo casos recentes como o *Cemex Net*,³⁵ decidido pela Suprema Corte do México, em questão que envolvia a norma CFC mexicana e o tratado México-Irlanda (de lembrar que o México é membro da OCDE), mantendo a tributação e sustentando que norma CFC e o referido acordo não são contraditórios, mas complementares. Tal julgado resultou na Tese 166820, de julho de 2009, da SCJN (Suprema Corte de Justiça da Nação) do México, onde se lê:

El artículo 212 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que los residentes en México o en el extranjero con establecimiento permanente en el país pagarán el impuesto por los ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero sujetos a regímenes fiscales preferentes que generen directamente o los que generen a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que aquéllos participen, en la proporción que les corresponda. Por otro lado, diversos tratados internacionales para evitar la doble tributación celebrados por México establecen que los ingresos de una empresa residente en un Estado contratante sólo pueden gravarse en ese Estado. **En relación con lo anterior, se aprecia que lo que la legislación nacional grava no son directamente las utilidades de las empresas residentes en el extranjero, sino los beneficios que los residentes en México (y los no residentes con establecimientos permanentes en el país) obtienen de su participación en la generación de ingresos en aquellas jurisdicciones, lo que no se contrapone con los tratados mencionados.** Esto es, la legislación nacional grava el ingreso que corresponde al residente en territorio nacional o al establecimiento permanente del no residente, determinado conforme al ingreso o rendimiento de la figura jurídica "residente en el extranjero", aun si el dividendo, utilidad o rendimiento no ha sido distribuido y, de esta forma, la legislación mexicana atribuye al contribuyente residente en México o no residente con establecimiento permanente un monto equivalente a los ingresos obtenidos de la entidad o figura residente en aquel Estado conforme a lo que corresponda a la participación directa o indirecta que se tenga en esta última, de donde se advierte que no se grava el ingreso de la entidad residente en el extranjero, sino la parte del rendimiento que corresponde al inversionista y que es susceptible de gravarse, atendiendo a la distinta personalidad del contribuyente en México, y cumpliendo con la intención de hacer pesar en el patrimonio de éste el impacto positivo que corresponde al ingreso, según su participación en el capital, y evitando el diferimiento en su reconocimiento. En ese sentido, se concluye que las disposiciones contenidas en el Capítulo I del Título VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta no transgreden el artículo 133 constitucional.³⁶ (Negritos e itálicos nossos).

Há outros exemplos internacionais pela manutenção da norma CFC em face dos acordo de dupla tributação, cita-se, e.g.: o caso *A Oyi ABp*, decidido em 2002 pela Suprema Corte Administrativa da Finlândia (envolvendo a Convenção Finlândia-Bélgica), a decisão n. 265505 da Suprema Corte Administrativa da Suécia (*Skatterättsnämnden*, Apr. 3, 2008, 265505), envolvendo a Convenção Suécia-Suíça; o caso decidido pela Suprema Corte japonesa em 2008 (caso *GyoHi*), tratando da aplicação da Convenção

³⁴ GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. Tributação Direta: Imposto sobre a Renda. In: UCKMAR, Victor et al. Manual de Direito Tributário Internacional. São Paulo: Dialética:2012, p. 407-408.

³⁵ Amparo en revisión 107/2008. *Cemex Net*, S.A. de C.V. y otras. 9 de septiembre de 2008. Ver também <http://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Documentos/Tesis/166/166820.pdf>

³⁶ Disponível em <http://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Documentos/Tesis/166/166820.pdf>

Japão-Singapura, dentre outros, **todos no sentido de que a existência de uma convenção de dupla tributação (que inclui o art. 7º) não impede a aplicação da norma CFC.**

Assim, verifica-se que a decisão recorrida é consentânea com a prática internacional, seja a jurisprudência judicial e administrativa internacional mais atual, seja a doutrina.

Pelos motivos expostos, entende-se que a decisão recorrida não contradiz a Convenção, pois o art. 7º não se aplica ao caso presente (pois diz respeito a controlada de empresa brasileira no exterior), e também por tratar-se de norma CFC.

Ainda no que diz respeito à possibilidade da incidência do art. 10, veja-se o que os Comentários ao art. 10 da Convenção Modelo da ONU, que reproduz os Comentários ao art. 10 da Convenção Modelo da OCDE, dizem em seu par. 39:

39. Quando a sociedade controlada distribui efetivamente dividendos, as disposições convencionais relativas aos dividendos são normalmente aplicáveis, dado tratar-se de rendimentos com a natureza de dividendos, nos termos da Convenção. O país da sociedade controlada pode, portanto, sujeitar o dividendo a uma retenção na fonte. O país da residência do acionista aplicará os métodos normais para evitar a dupla tributação (concedendo um crédito de imposto ou uma isenção). **Assim, a retenção na fonte sobre os dividendos daria direito a um crédito de imposto no país do acionista, mesmo que os lucros distribuídos (dividendos) tivessem sido tributados anos atrás por força das disposições relativas às sociedades estrangeiras controladas ou de outras disposições com idênticos efeitos.** ³⁷É, porém, duvidoso, que a Convenção obrigue a proceder desse modo, neste caso. A maior parte das vezes, o dividendo nessa qualidade fica isento de imposto (por já ter sido tributado por força da legislação ou das regras em causa), podendo dizer-se que a concessão de um crédito de imposto não tem fundamentação. Por outro lado, se fosse possível evitar a concessão de créditos de imposto mediante a simples tributação antecipada do dividendo, em virtude de uma disposição visando impedir a evasão fiscal, tal facto iria contrariar o objetivo da Convenção. O princípio geral atrás enunciado aconselharia a concessão do crédito de imposto, cujas modalidades dependeriam no entanto dos aspectos técnicos deste tipo de disposições ou de regras e dos regimes de imputação dos impostos estrangeiros no imposto nacional, bem como das circunstâncias específicas do caso particular (prazo decorrido desde a tributação do dividendo presumido, por exemplo). Todavia, os contribuintes que recorrem a sistemas artificiais assumem riscos contra os quais não podem ser inteiramente protegidos pelas autoridades fiscais. ³⁸ (Negritou-se).

³⁷ Nota nossa ao comentário: está a referir-se às normas CFC.

³⁸ 39. Where dividends are actually distributed by the base company, the provisions of a bilateral convention regarding dividends have to be applied in the normal way because there is dividend income within the meaning of the convention. Thus, the country of the base company may subject the dividend to a withholding tax. The country of residence of the shareholder will apply the normal methods for the elimination of double taxation (i.e. tax credit or tax exemption is granted). This implies that the withholding tax on the dividend should be credited in the shareholder's country of residence, even if the distributed profit (the dividend) has been taxed years before under controlled foreign companies legislation or other rules with similar effect. However, the obligation to give credit in that case remains doubtful. Generally the dividend as such is exempted from tax (as it was already taxed under the relevant legislation or rules) and one might argue that there is no basis for a tax credit. On the other hand, the purpose of the treaty would be frustrated if the crediting of taxes could be avoided by simply anticipating the dividend taxation under counteracting legislation. The general principle set out above would suggest that the credit should be granted, though the details may depend on the technicalities of the relevant legislation or rules) and the system for crediting foreign taxes against domestic tax, as well as on the particularities of the case (e.g. time lapsed since the taxation of the "deemed dividend"). However, taxpayers who have recourse to artificial arrangements are taking risks against which they cannot fully be safeguarded by tax authorities. UN. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York: UN, p. 189 (Disponível em http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf) Tradução do texto adaptada de OCDE. Modelo de Convenção Fiscal sobre o rendimento e o Patrimônio. Versão Condensada. CEF/DGI/MFPortugal. Coimbra: Almedina, 2005, p. 242-243. (Negritou-se).

Ademais, com a introdução da norma CFC, a expressão “lucros considerados disponibilizados” contida no art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/ 2001, há que ser interpretada e definida. Como não está definida na Convenção Brasil-Holanda, busca-se o que dispõe seu art. 3º, par. 2 que diz: “2. Para a aplicação desta Convenção por um Estado Contratante, qualquer expressão que nela não esteja definida terá o significado que lhe é atribuído pela legislação desse Estado, relativamente aos impostos aos quais se aplica a Convenção, a não ser que o contexto imponha interpretação diversa.” Ou seja, em circunstância que tais a própria Convenção remete ao entendimento contido na própria legislação interna. O tratado tem que ser interpretado com um todo, considerando todas as normas pertinentes.³⁹ O que reforça o entendimento do Acórdão recorrido no sentido de que corretamente decidiu.

Por tais razões, valem aqui as conclusões assim expostas no referido julgado:

A norma contida no art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 é norma que visa evitar o diferimento eterno do pagamento do IRPJ decorrente dos ganhos de atividades no estrangeiro das empresas brasileiras, enquadrando-se no conceito de legislação de controladas no exterior (*Controlled Foreign Corporations* – CFC).

O Supremo Tribunal Federal entendeu constitucional a cobrança do IRPJ nessa modalidade, inferindo-se, portanto, sua adequação ao que é preconizado pelo art. 43 do CTN, embora tenha concluído por haver restrições no caso das coligadas no exterior – matéria estranha ao presente processo.

A norma contida no art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 não incide sobre o lucro da entidade estrangeira sobre o controle da entidade brasileira, mas sobre o seu reflexo no patrimônio da entidade brasileira, auferível pelo MEP, por conseguinte, não há que se cogitar de aplicação do art. 7º das convenções modelo da OCDE ou da ONU.

A norma contida no art. 74 da MP n. 2.158-35/2001, ainda que considerada como incidente sobre a distribuição presumida de dividendos, o que afastaria de pronto o art. 7º das convenções modelo da OCDE ou da ONU, afasta também a incidência imediata do art. 10 daquelas convenções visto que o art. 10 só se aplica aos dividendos efetivamente distribuídos – o que não é o caso.

Como a Convenção de Dupla Tributação Brasil-Holanda não traz norma específica relativa à situação prevista na norma contida no art. 74 da MP n. 2.158-35/2001, e não há como fazer incidir no caso o art. 7º ou o art. 10 do referido Acordo, pelas razões já expostas, conclui-se que não há conflito entre a norma interna e a Convenção Brasil-Holanda, sendo inapropriada qualquer alegação no sentido de violação do que dispõe o art. 98 do CTN (norma de resolução de conflitos)

À vista dessas conclusões, com o devido respeito às posições contrárias, ficam afastados inelutavelmente os argumentos do recorrente e do voto do i. Relator, confirmando-se as conclusões do Ac. recorrido, pelo que nego provimento ao recuso especial do contribuinte em relação ao IRPJ.

Como já exposto, desnecessário discutir aqui se o tratado abrange também a CSLL, tendo em vista o que dispõe o art. 11 da Lei n. 13.202, de 8 de dezembro de 2015.

Assim, embora se entenda que os tratados abrangem também a CSLL, no caso presente o que não se aplica é o Convenção Brasil-Holanda, por conseguinte mantém-se a decorrência do lançamento em relação à CSLL.

Destaque-se que o voto antes transcrito traz manifestação em linha com o que se compreende acerca do alcance da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no âmbito da ADIN n.º 2.588:

Diante do impasse, o tribunal houve por bem PROCLAMAR o resultado na ADI 2588, para após, diante do que sobejasse, adentrar na discussão dos recursos extraordinários, caso a caso. Assim, restou fixado o seguinte entendimento:

³⁹ AUST, Anthony. *Modern Treaty Law and Practice*. London: CUP, 2004, p. 202.

a) Questões para as quais houve quórum constitucional:

- A declaração da **inconstitucionalidade** da tributação do lucro em relação às empresas coligadas no Brasil, por meio de suas **coligadas** no exterior, **localizadas em países de tributação dita “normal”**, com efeito vinculante e eficácia erga omnes.
- A declaração de **constitucionalidade** da tributação do lucro em relação às empresas controladoras no Brasil, por meio de suas **controladas** no exterior, **localizadas em países com tributação favorecida**, com efeito vinculante e eficácia erga omnes.

b) Questões que não alcançaram quórum constitucional:

- Tributação do lucro em relação às empresas coligadas no Brasil, por meio de suas **coligadas** no exterior, situadas em **países com tributação favorecida**.
- Tributação do lucro em relação às empresas controladoras no Brasil, por meio de suas **controladas** no exterior, situadas em **países com tributação dita “normal”**.

O quanto ora é relatado está devidamente registrado nos votos apresentados pelos Ministros, e foi retratado na ementa do acórdão da ADIN. Veja-se o teor da ementa lavrada:

“Ementa: TRIBUTÁRIO. INTERNACIONAL. IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. PARTICIPAÇÃO DE EMPRESA CONTROLADORA OU COLIGADA NACIONAL NOS LUCROS AUFERIDOS POR PESSOA JURÍDICA CONTROLADA OU COLIGADA SEDIADA NO EXTERIOR. LEGISLAÇÃO QUE CONSIDERA DISPONIBILIZADOS OS LUCROS NA DATA DO BALANÇO EM QUE TIVEREM SIDO APURADOS (“31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO”). ALEGADA VIOLAÇÃO DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA (ART. 143, III DA CONSTITUIÇÃO). APLICAÇÃO DA NOVA METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO TRIBUTO PARA A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS APURADA EM 2001. VIOLAÇÃO DAS REGRAS DA IRRETROATIVIDADE E DA ANTERIORIDADE. MP 2.158-35/2001, ART. 74. LEI 5.720/1966, ART. 43, § 2º (LC 104/2000).

1. Ao examinar a constitucionalidade do art. 43, § 2º do CTN e do art. 74 da MP 2.158/2001, o Plenário desta Suprema Corte se dividiu em **quatro resultados**: 1.1. Inconstitucionalidade incondicional, já que o dia 31 de dezembro de cada ano está dissociado de qualquer ato jurídico ou econômico necessário ao pagamento de participação nos lucros; 1.2. Constitucionalidade incondicional, seja em razão do caráter antielisivo (impedir “planejamento tributário”) ou antievasivo (impedir sonegação) da normatização, ou devido à submissão obrigatória das empresas nacionais investidoras ao Método de de Equivalência Patrimonial – MEP, previsto na Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/1976, art. 248); 1.3. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade dos textos impugnados apenas em relação às empresas coligadas, porquanto as empresas nacionais controladoras teriam plena disponibilidade jurídica e econômica dos lucros auferidos pela empresa estrangeira controlada; 1.4. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade do texto impugnado para as empresas controladas ou coligadas sediadas em países de tributação normal, com o objetivo de preservar a função antievasiva da normatização.

2. Orientada pelos pontos comuns às opiniões majoritárias, a composição do resultado reconhece:

2.1. A inaplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam “paraísos fiscais”;

2.2. A aplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (“paraísos fiscais”, assim definidos em lei);

2.3. A inconstitucionalidade do art. 74 par. ún., da MP 2.158-35/2001, de modo que o texto impugnado não pode ser aplicado em relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001. Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida e julgada

parcialmente procedente, para dar interpretação conforme ao art. 74 da MP 2.158-35/2001, bem como para declarar a inconstitucionalidade da cláusula de retroatividade prevista no art. 74, par. ún., da MP 2.158/2001.

(ADI 2588, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Relator(a) p/ Acórdão: Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 10/04/2013, DJe-027 DIVULG 07-02-2014 PUBLIC 10-02-2014 EMENT VOL-02719-01 PP-00001)

Na mesma assentada, a Suprema Corte procedeu ao julgamento de dois RREE que versavam sobre a mesma matéria, e decidiu, no RE 541090/SC (já com votos de novos Ministros que não haviam votado na ADI, como Teori Zavascki), **que a norma do art 74 seria aplicável também às controladas sediadas em países com tributação dita “normal”**. O teor da ementa é cristalino, quanto a isto, particularmente em seu parágrafo 2:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 541.090 SANTA CATARINA

RELATOR :MIN. JOAQUIM BARBOSA

REDATOR DO ACÓRDÃO:MIN. TEORI ZAVASCKI

ACÓRDÃO

RECTE.(S) :UNIÃO PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

RECDO.(A/S) :EMPRESA BRASILEIRA DE COMPRESSORES S/A ADV.(A/S) :SÉRGIO FARINA FILHO E OUTRO(A/S)

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. LUCROS PROVENIENTES DE INVESTIMENTOS EM EMPRESAS COLIGADAS E CONTROLADAS SEDIADAS NO EXTERIOR. ART. 74 DA MEDIDA PROVISÓRIA 2.158-35/2001.

1. No julgamento da ADI 2.588/DF, o STF reconheceu, de modo definitivo, (a) que é legítima a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 relativamente a lucros auferidos por empresas *controladas* localizadas em países *com tributação favorecida* (= países considerados “paraísos fiscais”); e (b) que não é legítima a sua aplicação relativamente a lucros auferidos por empresas *coligadas* sediadas em países *sem tributação favorecida* (= não considerados “paraísos fiscais”).

Quanto às demais situações (lucros auferidos por empresas controladas sediadas fora de paraísos fiscais e por empresas coligadas sediadas em paraísos fiscais), não tendo sido obtida maioria absoluta dos votos, o Tribunal considerou constitucional a norma questionada, sem, todavia, conferir *eficácia erga omnes* e efeitos vinculantes a essa deliberação.

2. Confirma-se, no presente caso, a constitucionalidade da aplicação do *caput* do art. 74 da referida Medida Provisória relativamente a lucros auferidos por empresa *controlada* sediada em país que não tem tratamento fiscal favorecido. Todavia, por ofensa aos princípios constitucionais da anterioridade e da irretroatividade, afirma-se a inconstitucionalidade do seu parágrafo único, que trata dos lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2002.

3. Recurso extraordinário provido, em parte.

Assim, no que se refere ao caso em apreço, que cuida de **empresas controladas em países sem tributação favorecida**, já há manifestação do STF no sentido da **aplicabilidade** da norma.

Da mesma forma, a Corte Suprema já assentou que a incidência em questão recai sobre o lucro da empresa brasileira, jamais sobre o da estrangeira. Neste sentido, veja-se trecho do voto condutor do mencionado RE 541090/SC:

Esclareça-se que a tributação não está prevista para incidir sobre lucro obtido por empresa situada no exterior, mas, sim, sobre os lucros obtidos por empresa sediada no Brasil, provenientes de fonte situada no exterior. Com isso, afasta-se a dupla tributação.

Concorre para isso, ademais, a circunstância de que, paralelamente à tributação em bases universais, a Lei instituiu, no art. 26, um sistema de compensação, a saber:

(...)

Registre-se, por fim, ainda sobre a alegada dupla tributação, que o dispositivo aqui impugnado (art. 74 da MP 2.158-35/2001) não criou, nem ampliou tributo algum. O imposto de renda sobre rendimentos obtidos por empresa situada no Brasil, advindos de fonte situada no exterior (tributação em bases universais - TBU) já existe, como referido, desde a Lei 9.249/95. Portanto, é contra essa Lei que se deveria opor a alegação de dupla tributação e, não, ao art. 74 da MP 2.158-35/2001, aqui questionado.

Portanto, qualquer alegação de que a tributação com base no art. 74 da MP 2.158-35/01 recaí sobre a controlada estrangeira, bem como qualquer interpretação que conflua desta premissa ou deságue nesta conclusão, deverá ser prontamente rechaçada.

Pertinente, ainda, consignar aqui as razões expostas no mesmo voto condutor do Acórdão n.º 9101-002.332, para afirmar a validade desta interpretação quando confrontada com os fundamentos adotados pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial n.º 1.325.709:

Na sequência de sua argumentação o recorrente traz à baila o Ac. do REsp 1.325.709, na tentativa de fazer o entendimento daquele acórdão se aplicar ao presente caso, em que a jurisprudência judicial deu pela aplicação do art. 7º das convenções para afastar a incidência do art. 74 da MP n. 2.158-35/ 2001 (norma CFC brasileira), em um caso que envolvia tratados celebrados pelo Brasil com a Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo e controladas nesses mesmos países. Com o devido respeito ao entendimento do STJ, entendemos que os fundamentos da decisão referida estão equivocados.

Primeiramente, diga-se que regimentalmente o CARF não está adstrito às decisões do STJ que não sejam aquelas em sede de recurso repetitivo.

A decisão do STJ, consubstanciada no Ac. do REsp 1.325.709, com a devida vênia, parece-me equivocada nos seus fundamentos, conforme exponho sucintamente adiante.

1) Não se trata de hipótese de discutir a aplicação do art. 98 do CTN, simplesmente porque não há aqui conflito de leis no tempo nem sobre a matéria tributável ou sujeição passiva, embora o voto vencedor do Ac. do STJ tenha expandido grande esforço neste sentido. O Min. Relator do REsp concluiu também no sentido de que os tratados internacionais têm a mesma hierarquia das leis complementares (parágrafo 33, pg. 29, do voto vencedor do REsp.), conclusão com a qual não se pode concordar, pois o melhor entendimento é que os tratados tributários se situam, em uma perspectiva hierárquica kelseniana, entre a lei ordinária e a lei complementar, posição a qual defendo há bastante tempo.⁴⁰

2) A decisão se assenta em argumentos que remetem à Convenção Modelo da OCDE. Porém o Brasil não é membro da OCDE. Neste sentido penso que os comentários daquele modelo não podem ser utilizados para este fim, e mesmo porque o Brasil e os outros países envolvidos na disputa são todos membros da ONU e, portanto, os comentários da Convenção Modelo da ONU deveriam ser considerados, conforme fizemos acima, mas não foi sequer mencionada a Convenção Modelo da ONU. Ademais, mesmo considerando os comentários à Convenção Modelo da OCDE, a decisão do STJ ignorou sobejamente o cotejo do que dispõe o parágrafo 23 dos comentários ao art. 1º, o parágrafo 14 dos comentários ao art. 7º da Convenção Modelo da OCDE (os números de par. referem-se aqui à atualização de 2010)

(esses comentários ao art. 1º e ao art. 7º, já foram objeto de consideração aprofundada anteriormente neste meu voto). Essa maneira de tratar o tema pode conduzir a enviesamento da lógica hermenêutica que permeia a matéria.

⁴⁰ Conforme se pode verificar em VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar e Tratados Internacionais. Belo Horizonte: Del Rey, 2000, p. 286-295.

4) A decisão ignorou as decisões de outros países sobre a matéria, que é de trato internacional, em relação a países membros da OCDE em ambos os lados dos acordos, nos quais majoritariamente tem dado pela não incidência dos tratados a ponto de afastar a aplicação de normas CFC.

5) A decisão analisou a questão da CFC sob a ótica da dupla tributação jurídica, tema coberto pelo art. 7º das convenções. Contudo, a tributação da variação patrimonial positiva ocorrida no Brasil em face de investimentos no exterior, que é o tema das normas CFC diz respeito à dupla tributação econômica, e que não se presta a ser resolvida pela aplicação do art. 7º das convenções, mas pelos arts. 9º (que não se aplica ao caso, pois remete aos preços de transferência) e 23 das convenções; devendo ser considerado que a norma brasileira permite o aproveitamento dos tributos pagos no exterior, em linha com o disposto no art. 23, como método de eliminar a dupla tributação.

Alinhe-se às razões acima as outras razões expendidas no decorrer do meu voto. É bem verdade que os alguns tratados podem trazer especificidades normativas que podem interferir na aplicação da norma CFC brasileira, mas este não foi o fundamento da decisão do STJ.

Os votos que acompanharam o voto do Relator aprofundaram alguns pontos, especialmente em relação à decisão do STF sobre a constitucionalidade parcial do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001. Parece-me correta a decisão recorrida, exarada pelo TRF da 2ª Região e também que o voto vencido do Min. Sérgio Kukina tem correta compreensão do fenômeno jurídico em debate, decidindo por reconhecer a compatibilidade do art. 7º das convenções à norma CFC brasileira.

Adicionalmente, cumpre mencionar trecho do voto do Min. Teori Zavaski, no RE 611.586/PR, julgado com repercussão geral reconhecida, que analisou a incidência do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 e dando pelo afastamento de “qualquer alegação de ofensa a Tratado destinado a evitar dupla tributação”, como segue (fls. 54-55 do ref. Acórdão):

Esclareça-se que a tributação não está prevista para incidir sobre lucro obtido por empresa situada no exterior, mas, sim, sobre os lucros obtidos por empresa sediada no Brasil, provenientes de fonte situada no exterior. **Com isso, afasta-se qualquer alegação de ofensa a Tratado destinado a evitar dupla tributação.** Concorre para isso, ademais, a circunstância de que, paralelamente à tributação em bases universais, a Lei instituiu, no art. 26, um sistema de compensação, a saber: “[Transcrição do art. 26]”

Registre-se, por fim, ainda sobre a alegada dupla tributação, que o dispositivo aqui impugnado (art. 74 da MP 2.158-35/2001) não criou, nem ampliou tributo algum.

O imposto de renda sobre rendimentos obtidos por empresa situada no Brasil, advindos de fonte situada no exterior (tributação em bases universais TBU) já existe, como referido, desde a Lei 9.249/95. (Negritou-se)

Em vista desses argumentos, com a devida vênia, entendo que os fundamentos da REsp 1.325.709, dando pela aplicação do art. 7º das convenções de dupla tributação para afastar a incidência da norma CFC brasileira, não são convincentes, e, como já exposto, também por outros fundamentos, chego à conclusão diversa.

Acrescente-se, por fim, que, o entendimento firmado no acórdão recorrido foi alterado posteriormente, como bem pontuado no voto condutor do Acórdão n.º 1302-003.382, de lavra do Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo:

Do dispositivo em questão como norma CFC

Iniciando a análise de mérito, é importante que se verifique a natureza e o propósito da regra veiculada pelo art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158, de 2001.

Considero ser inegável que a referida regra tem a natureza de uma norma CFC (Controlled Foreign Company Rule), ou seja, uma daquelas regras que busca alcançar as

entidades que ofereçam riscos de erosão da base tributária e transferência artificial de lucros.

O Professor Sérgio André Rocha, um dos mais dedicados estudiosos do tema, ao abordar a questão da natureza da regra veiculada pelo dispositivo legal em questão (**São as Regras Brasileiras de Tributação de Lucros Auferidos no Exterior "Regras CFC"? Análise a Partir do Relatório da Ação 3 do Projeto BEPS**, in: Estudos de Direito Tributário Internacional. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. pp. 64-67), reconhece tratar-se de uma regra CFC, cujo objetivo não seria antielusivo, mas de eliminação do diferimento da tributação:

"Analisando-se a passagem de Alberto Xavier entes transcrita (nota 1), é possível inferir que, em sua opinião, o núcleo do tipo 'Regras CFC' reuniria as seguintes características essenciais:

- Tributação automática dos lucros da investida no país de localização da investidora.
- Controle societário da investidora sobre a investida.
- Finalidade antielusiva da norma, que buscaria inibir planejamentos fiscais agressivos praticados pelos contribuintes.

Partindo dessas características, que segundo esta abalizada doutrina seriam essenciais para a qualificação de um conjunto de regras como 'CFC', a sistemática brasileira de Tributação em Bases Universais não poderia ser caracterizada como 'Regras CFC'.

Esta posição é amplamente aceita na literatura jurídica nacional. Nada obstante, ousamos divergir desta interpretação.

Com efeito, a posição acima parece se fundamentar nos sistemas de transparência fiscal que prevalecem nos países membros da OCDE, especialmente nos países europeus, para determinar o núcleo do tipo 'regras CFC'. Assim sendo, como nesses países as 'regras CFC' normalmente têm as características acima, passou-se a apontar que as regras brasileiras não seriam 'regras CFC', por tributarem lucros auferidos por controladas no exterior de forma indiscriminada, mesmo quando decorrentes de atividades econômicas desenvolvidas em países de alta tributação.

Contudo, a utilização dos modelos europeus como paradigma do núcleo do tipo 'regras CFC' tem um vício de partida. De fato, os sistemas europeus de transparência fiscal são limitados pelos direitos fundamentais comunitários. Assim, apenas e tão somente nos casos em que presente o abuso, materializado a artificialidade da estrutura implementada pelo contribuinte, será legítima uma 'regra CFC' de um país membro da União Europeia.

Dessa maneira, talvez o caráter antielusivo das regras CFC não seja um traço essencial-geral, mas acidental, de modo que seria perfeitamente possível a existência de 'regras CFC' onde o dito caráter antielusivo não esteja presente.

Parece-nos, portanto, que o núcleo do tipo jurídico 'regras CFC' encerra apenas as seguintes características:

- Tributação automática dos lucros da investida no país de localização da investidora.
- Controle societário da investidora sobre a investida.

Esta análise parecer ser corroborada pelos comentários de Daniel Sandler, quando este afirma que 'regras CFC' podem buscar diferentes objetivos. De um lado, podem elas perseguir a eliminação integral de todo o diferimento da tributação de lucros auferidos por controladas no exterior como é o caso do regime brasileiro ou ter foco no controle de operações que reflitam planejamento abusivos. Segundo o autor, a maioria dos regimes enquadram-se nesta segunda categoria. Contudo, tal fato não implica na descaracterização de regras que se enquadrem no primeiro grupo como 'regras CFC'.

Nessa linha de ideias, as regras brasileiras de Tributação em Bases Universais seriam 'regras CFC', não se lhes podendo negar tal caracterização."

De fato, o propósito explícito da norma brasileira visa não à dupla tributação do lucro auferido pela Controlada sediada no exterior (como acusam os seus detratores), mas exatamente evitar que a pessoa jurídica sediada no Brasil, reduza a sua base tributável, por meio do investimento em países sem nenhuma tributação ou com tributação reduzida, ou ainda, por meio do diferimento indeterminado da submissão dos lucros auferidos por meio da Controlada.

É que, quando uma Companhia nacional decide investir no exterior, inegavelmente, ela reduz a base tributável disponível para tributação no Brasil. E tal base permanecerá reduzida até que o lucro apurado na Companhia Investida no Exterior seja distribuído e remetido ao Brasil ou, indefinidamente, caso tal distribuição e/ou remessa nunca aconteça.

Deste modo, uma vez que a decisão sobre distribuir ou não os lucros auferidos na Investida pertencem totalmente à Controladora sediada no Brasil, a regra trazida pelo referido art. 74, para fins de aplicação da tributação em bases universais, faz com que o lucro apurado no exterior seja considerado distribuído tão logo seja apurado no balanço da Investida.

Diante de todo o exposto, o presente voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte na matéria “impossibilidade de exigência de IRPJ e CSLL sobre os lucros apurados pelas controladas da Recorrente no exterior – necessidade de observância aos tratados internacionais para evitar a dupla tributação”.

Por fim, quanto à matéria “impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício”, também deve ser rejeitada a pretensão da Contribuinte.

Isto porque a partir de 2007 não há impedimento à aplicação das multas isoladas simultaneamente com a multa de ofício proporcional, como claramente exposto no voto condutor do Acórdão n.º 9101-002.962, de lavra da Conselheira Adriana Gomes Rêgo, cujas razões também se prestam a afastar a pretensão de aplicação do princípio da consunção:

Dito isso, tem-se que a lei determina que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real, apurem seus resultados trimestralmente. Como alternativa, facultou, o legislador, a possibilidade de a pessoa jurídica, obrigada ao lucro real, apurar seus resultados anualmente, desde que antecipe pagamentos mensais, a título de estimativa, que devem ser calculados com base na receita bruta mensal, ou com base em balanço/balancete de suspensão e/ou redução. Observe-se:

Lei n.º 9.430, de 1996 (redação original):

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei n.º 9.065, de 20 de junho de 1995.

§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; II dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração; III do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real; IV do imposto de renda pago na forma deste artigo.[...]

Há aqueles que alegam que as alterações promovidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488, de 2007, não teriam afetado, substancialmente, a infração sujeita à aplicação da multa isolada, apenas reduzindo o seu percentual de cálculo e mantendo a vinculação da base impositiva ao tributo devido no ajuste anual. Nesse sentido invocam a própria Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 351, de 2007, limitou-se a esclarecer que *a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art. 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora*. E, ainda que se entenda que a identidade de bases de cálculo foi superada pela nova redação do dispositivo legal, para essas pessoas subsistiria o fato de as duas penalidades decorrerem de falta de recolhimento de tributo, o que importaria o afastamento da penalidade menos gravosa.

Ora, a vinculação entre os recolhimentos antecipados e a apuração do ajuste anual é inconteste, até porque a antecipação só é devida porque o sujeito passivo opta por postergar para o final do ano-calendário a apuração dos tributos incidentes sobre o lucro.

Contudo, a sistemática de apuração anual demanda uma punição diferenciada em face de infrações das quais resulta falta de recolhimento de tributo pois, na apuração anual, o fluxo de arrecadação da União está prejudicado desde o momento em que a estimativa é devida, e se a exigência do tributo com encargos ficar limitada ao devido por ocasião do ajuste anual, além de não se conseguir reparar todo o prejuízo experimentado à União, há um desestímulo à opção pela apuração trimestral do lucro tributável, hipótese na qual o sujeito passivo responderia pela infração com encargos desde o trimestre de sua ocorrência.

Na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, esta penalidade foi prevista nos mesmos termos daquela aplicável ao tributo não recolhido no ajuste anual, ou seja, *calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição*, inclusive no mesmo percentual de 75%, e passível de agravamento ou qualificação se presentes as circunstâncias indicadas naquele dispositivo legal. Veja-se:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos; [...]

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido. (Revogado pela Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Revogado pela Lei nº 9.716, de 1998)

[...]

A redação original do dispositivo legal resultou, assim, em punições equivalentes para a falta de recolhimento de estimativas e do ajuste anual. E, decidindo sobre este conflito, a jurisprudência administrativa posicionou-se majoritariamente contra a subsistência da multa isolada, porque calculada a partir da mesma base de cálculo punida com a multa proporcional, e ainda no mesmo percentual desta.

Frente a tais circunstâncias, o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, foi alterado pela Medida Provisória nº 351, de 2007, para prever duas penalidades distintas: a primeira de 75% calculada sobre o imposto ou contribuição que deixasse de ser recolhido e declarado, e exigida conjuntamente com o principal (inciso I do art. 44), e a segunda de 50% calculada sobre o pagamento mensal que deixasse de ser efetuado, ainda que apurado prejuízo fiscal ou base negativa ao final do ano-calendário, e exigida isoladamente (inciso II do art. 44). Além disso, as hipóteses de qualificação (§1º do art. 44) e agravamento (2º do art. 44) ficaram restritas à penalidade aplicável à falta de pagamento e declaração do imposto ou contribuição. Observe-se:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; II de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998).

As conseqüências desta alteração foram apropriadamente expostas pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no voto condutor do Acórdão nº 9101-002.251:

Logo, tendo sido alterada a base de cálculo eleita pelo legislador para a multa isolada de totalidade ou diferença de tributo ou contribuição para valor do pagamento mensal, não há mais qualquer vínculo, ou dependência, da multa isolada com a apuração de tributo devido.

Perfilhando o entendimento de que não se confunde a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição com o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, é vasta a jurisprudência desta CSRF, valendo mencionar dos últimos cinco anos, entre outros, os acórdãos n.ºs 9101-00577, de 18 de maio de 2010, 9101-00.685, de 31 de agosto de 2010, 9101-00.879, de 23 de fevereiro de 2011, n.º 9101-001.265, de 23 de novembro de 2011, n.º 9101-001.336, de 26 de abril de 2012, n.º 9101-001.547, de 22 de janeiro de 2013, n.º 9101-001.771, de 16 de outubro de 2013, e n.º 9101-002.126, de 26 de fevereiro de 2015, todos assim ementados (destaquei):

O artigo 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano.

Daí porque despropositada a decisão recorrida que, após reconhecer expressamente a modificação da redação do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996 pela Lei n.º 11.488, de 2007, e transcrever os mesmos dispositivos legais acima, abruptamente conclui no sentido de que (e-fls. 236):

Portanto, cabe excluir a exigência da multa de ofício isolada concomitante à multa proporcional.

Em despacho de admissibilidade de embargos de declaração por omissão, interpostos pela Fazenda Nacional contra aquela decisão, e rejeitados, foi dito o seguinte (e-fls. 247):

Por fim, reafirmo a impossibilidade da aplicação cumulativa dessas multas. Isso porque é sabido que um dos fatores que levou à mudança da redação do citado art. 44 da Lei 9.430/1996 foram os julgados deste Conselho, sendo que à época da edição da Lei 11.488/2007 já predominava esse entendimento. Vejamos novamente a redação de parte [das] disposições do art. 44 da Lei 9.430/1996 alteradas/incluídas pela Lei 11.488/2007:

[...].

Ora, o legislador tinha conhecimento da jurisprudência deste Conselho quanto à impossibilidade de aplicação cumulativa da multa isolada com a multa de ofício, além de outros entendimentos no sentido de que não poderia ser exigida se apurado prejuízo fiscal no encerramento do ano-calendário, ou se o tributo tivesse sido integralmente pago no ajuste anual.

Todavia, tratou apenas das duas últimas hipóteses na nova redação, ou seja, deixou de prever a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas. E não se diga que seria esquecimento, pois, logo a seguir, no parágrafo § 1º, excetuou a cumulatividade de penalidades quando a ensejar a aplicação dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/1964.

Bastava ter acrescentado mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei n.º] 9.430/1996, estabelecendo expressamente essa hipótese, que aliás é a questão de maior incidência.

Ao deixar de fazer isso, uma das conclusões factíveis é que essa cumulatividade é mesmo indevida.

Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei n.º] 9.430/1996”.

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei n.º 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei n.º 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Veja-se a redação do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, dada pela Lei n.º 11.488, de 2007 (sublinhei):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

[...];

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.

Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.

Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto:

o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)

Destaque-se, ainda, que a penalidade agora prevista no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, é exigida isoladamente e mesmo se não apurado lucro tributável ao final do ano-calendário.

A conduta reprimida, portanto, é a inobservância do dever de antecipar, mora que prejudica a União durante o período verificado entre data em que a estimativa deveria ser paga e o encerramento do ano-calendário.

A falta de recolhimento do tributo em si, que se perfaz a partir da ocorrência do fato gerador ao final do ano-calendário, sujeita-se a outra penalidade e a juros de mora incorridos apenas a partir de 1º de fevereiro do ano subsequente⁴¹.

Diferentes, portanto, são os bens jurídicos tutelados, e limitar a penalidade àquela aplicada em razão da falta de recolhimento do ajuste anual é um incentivo ao descumprimento do dever de antecipação ao qual o sujeito passivo voluntariamente se vinculou, ao optar pelas vantagens decorrentes da apuração do lucro tributável apenas ao final do ano-calendário.

E foi, justamente, a alteração legislativa acima que motivou a edição da referida Súmula CARF nº 105.

Explico.

O enunciado de súmula em referência foi aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 08 de dezembro de 2014. Antes, enunciado semelhante foi, por sucessivas vezes, rejeitado pelo Pleno da CSRF, e mesmo pela 1ª Turma da CSRF. Vejase, abaixo, os verbetes submetidos a votação de 2009 a 2014:

PORTARIA Nº 97, DE 24 DE NOVEMBRO DE 2009⁴²

[...]

⁴¹ Neste sentido é o disposto no art. 6º, §1º c/c §2º da Lei nº 9.430, de 1996.

⁴² Diário Oficial da União, Seção 1, p. 112, em 27 de novembro de 2009.

ANEXO I

I - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DO PLENO:

[...]

12. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA n.º :

Até a vigência da Medida Provisória n.º 351/2007, a multa isolada decorrente da falta ou insuficiência de antecipações não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado no ajuste anual.

[...]

PORTARIA N.º 27, DE 19 DE NOVEMBRO DE 2012⁴³

[...]

ANEXO ÚNICO

[...]

II - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 1ª TURMA DA CSRF:

[...]

17. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA n.º:

Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/96.

Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401-00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 920-201.833, de 25/10/2011.

[...]

III - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 2ª TURMA DA CSRF:

[...]

22. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA n.º:

Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/96.

Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401-00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 9202-01.833, de 25/10/2011.

[...]

PORTARIA N.º 18, DE 20 DE NOVEMBRO DE 2013⁴⁴

[...]

ANEXO I

I - Enunciados a serem submetidos ao Pleno da CSRF:

[...]

9ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA Até a vigência da Medida Provisória n.º 351, de 2007, incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

⁴³ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 19, em 27 de novembro de 2012.

⁴⁴ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 71, de 27 de novembro de 2013.

Acórdãos Precedentes: 9101-001261, de 22/11/11; 9101-001203, de 22/11/11; 9101-001238, de 21/11/11; 9101-001307, de 24/04/12; 1402-001.217, de 04/10/12; 1102-00748, de 09/05/12; 1803-001263, de 10/04/12.

[...]

PORTARIA Nº 23, DE 21 DE NOVEMBRO DE 2014⁴⁵

[...]

ANEXO I

[...]

II - Enunciados a serem submetidos à 1ª Turma da CSRF:

[...]

13ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Acórdãos Precedentes: 9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012.

[...]

É de se destacar que os enunciados assim propostos de 2009 a 2013 exsurgem da jurisprudência firme, contrária à aplicação concomitante das penalidades **antes** da alteração promovida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007. **Jurisprudência esta, aliás, que motivou a alteração legislativa.**

De outro lado, a discussão acerca dos lançamentos formalizados em razão de infrações cometidas a partir do novo contexto legislativo ainda não apresentava densidade suficiente para indicar qual entendimento deveria ser sumulado.

Considerando tais circunstâncias, o Pleno da CSRF, e também a 1ª Turma da CSRF, rejeitou, por três vezes, nos anos de 2009, 2012 e 2013, o enunciado contrário à concomitância das penalidades até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007. As discussões nestas votações motivaram alterações posteriores com o objetivo de alcançar redação que fosse acolhida pela maioria qualificada, na forma regimental.

Com a rejeição do enunciado de 2009, a primeira alteração consistiu na supressão da vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, substituindo-a, como marco temporal, pela referência à data de sua publicação. Também foram separadas as hipóteses pertinentes ao IRPJ/CSLL e ao IRPF, submetendo-se à 1ª Turma e à 2ª Turma da CSRF os enunciados correspondentes. Seguindo-se nova rejeição em 2012, o enunciado de 2009 foi reiterado em 2013 e, mais uma vez, rejeitado.

Este cenário deixou patente a imprestabilidade de enunciado distinguindo as ocorrências alcançadas a partir da expressão "até a vigência da Medida Provisória nº 351", de 2007, ou até a data de sua publicação. E isto porque a partir da redação proposta havia o risco de a súmula ser invocada para declarar o cabimento da exigência concomitante das penalidades a partir das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, apesar de a jurisprudência ainda não estar consolidada neste sentido.

Para afastar esta interpretação, o enunciado aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 2014 foi redigido de forma direta, de modo a abarcar, apenas, a jurisprudência firme daquele Colegiado: a impossibilidade de cumulação, com a multa de ofício proporcional aplicada sobre os tributos devidos no ajuste anual, das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas exigidas com fundamento na legislação antes de sua

⁴⁵ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 12, de 25 de novembro de 2014.

alteração pela Medida Provisória n.º 351, de 2007. Omitiu-se, intencionalmente, qualquer referência às situações verificadas depois da alteração legislativa em tela, em razão da qual a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas passou a estar prevista no art. 44, inciso II, alínea "b", e não mais no art. 44, §1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996, sempre com vistas a atribuir os efeitos sumulares⁴⁶ à parcela do litígio já pacificada.

Assim, a Súmula CARF n.º 105 tem aplicação, apenas, em face de multas lançadas com fundamento na redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996, ou seja, tendo por referência **infrações cometidas antes da alteração** promovida pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, publicada em 22 de janeiro de 2007, e ainda que a exigência tenha sido formalizada já com o percentual reduzido de 50%, dado que tal providência não decorre de nova fundamentação do lançamento, mas sim da retroatividade benigna prevista pelo art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN.

Neste sentido, vale observar que os precedentes indicados para aprovação da súmula reportam-se, todos, a **infrações cometidas antes de 2007**:

Acórdão n.º 9101-001.261:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2001

Ementa: APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-

⁴⁶ Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 256, de 2009, e alterado pela Portaria MF n.º 586, de 2010:

[...]

Anexo II

[...]

Art. 18. Aos presidentes de Câmara incumbe, ainda:

[...]

XXI - negar, de ofício ou por proposta do relator, seguimento ao recurso que contrarie enunciado de súmula ou de resolução do Pleno da CSRF, em vigor, quando não houver outra matéria objeto do recurso;

[...]

Art. 53. A sessão de julgamento será pública, salvo decisão justificada da turma para exame de matéria sigilosa, facultada a presença das partes ou de seus procuradores.

[...]

§ 4º Serão julgados em sessões não presenciais os recursos em processos de valor inferior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) ou, independentemente do valor, forem objeto de súmula ou resolução do CARF ou de decisões do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça na sistemática dos artigos 543B e 543C da Lei n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil.

[...]

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

[...]

§ 2º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que aplique súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ou que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de primeira instância.

[...]

calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Acórdão n.º 9101-001.203:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2000, 2001

Ementa: MULTA ISOLADA. ANOS-CALENDÁRIO DE 1999 e 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA.

CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor das glosas efetivadas pela Fiscalização.

Acórdão n.º 9101-001.238:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Exercício: 2001

[...]

MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO DE 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor da receita omitida apurado em procedimento fiscal.

Acórdão n.º 9101-001.307:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1998

[...]

MULTA ISOLADA APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Acórdão n.º 1402-001.217:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2003

[...]

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO.

INAPLICABILIDADE. É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual (mesma base).

[...]

Acórdão n.º 1102-000.748:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001

Ementa:

[...]

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.

Devem ser exoneradas as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, uma vez que, cumulativamente foram exigidos os tributos com multa de ofício, e a base de cálculo das multas isoladas está inserida na base de cálculo das multas de ofício, sendo descabido, nesse caso, o lançamento concomitante de ambas.

[...]

Acórdão n.º 1803-001.263:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2002

[...]

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano.

Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Frente a tais circunstâncias, ainda que precedentes da súmula veiculem fundamentos autorizadores do cancelamento de exigências formalizadas a partir da alteração promovida pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, não são eles, propriamente, que vinculam o julgador administrativo, mas sim o enunciado da súmula, no qual está sintetizada a questão pacificada.

Digo isso porque esses precedentes têm sido utilizados para se tentar aplicar outra tese no sentido de afastar a multa, qual seja a do princípio da consunção. Ora se o princípio da consunção fosse fundamento suficiente para inexigibilidade concomitante das multas em debate, o enunciado seria genérico, sem qualquer referência ao fundamento legal dos lançamentos alcançados. A citação expressa do texto legal presta-se a firmar esta circunstância como razão de decidir relevante extraída dos paradigmas, cuja presença é essencial para aplicação das conseqüências do entendimento sumulado.

Há quem argumente que o princípio da consunção veda a cumulação das penalidades. Sustentam os adeptos dessa tese que o não recolhimento da estimativa mensal seria etapa preparatória da infração cometida no ajuste anual e, em tais circunstâncias o princípio da consunção autorizaria a subsistência, apenas, da penalidade aplicada sobre o tributo devido ao final do ano-calendário, prestigiando o bem jurídico mais relevante, no caso, a arrecadação tributária, em confronto com a antecipação de fluxo de caixa assegurada pelas estimativas. Ademais, como a base fática para imposição das penalidades seria a mesma, a exigência concomitante das multas representaria *bis in idem*, até porque, embora a lei tenha previsto ambas penalidades, não determinou a sua aplicação simultânea. E acrescentam que, em se tratando de matéria de penalidades, seria aplicável o art. 112 do CTN.

Entretanto, com a devida vênia, discordo desse entendimento. Para tanto, aproveito-me, inicialmente do voto proferido pela Conselheira Karem Jureidini Dias na condução do

acórdão n.º 9101-001.135, para trazer sua abordagem conceitual acerca das sanções em matéria tributária:

[...]

A sanção de natureza tributária decorre do descumprimento de obrigação tributária – qual seja, obrigação de pagar tributo. A sanção de natureza tributária pode sofrer agravamento ou qualificação, esta última em razão de o ilícito também possuir natureza penal, como nos casos de existência de dolo, fraude ou simulação. O mesmo auto de infração pode veicular, também, norma impositiva de multa em razão de descumprimento de uma obrigação acessória obrigação de fazer – pois, ainda que a obrigação acessória sempre se relacione a uma obrigação tributária principal, reveste-se de natureza administrativa.

Sobre as obrigações acessórias e principais em matéria tributária, vale destacar o que dispõe o artigo 113 do Código Tributário Nacional:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

Fica evidente da leitura do dispositivo em comento que a obrigação principal, em direito tributário, é pagar tributo, e a obrigação acessória é aquela que possui características administrativas, na medida em que as respectivas normas comportamentais servem ao interesse da administração tributária, em especial, quando do exercício da atividade fiscalizatória. O dispositivo transcrito determina, ainda, que em relação à obrigação acessória, ocorrendo seu descumprimento pelo contribuinte e imposta multa, o valor devido converte-se em obrigação principal. Vale destacar que, mesmo ocorrendo tal conversão, a natureza da sanção aplicada permanece sendo administrativa, já que não há cobrança de tributo envolvida, mas sim a aplicação de uma penalidade em razão da inobservância de uma norma que visava proteger os interesses fiscalizatórios da administração tributária.

Assim, as sanções em matéria tributária podem ter natureza (i) tributária principal quando se referem a descumprimento da obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento de tributo; (ii) administrativa – quando se referem a mero descumprimento de obrigação acessória que, em verdade, tem por objetivo auxiliar os agentes públicos que se encarregam da fiscalização; ou, ainda (iii) penal – quando qualquer dos ilícitos antes mencionados representar, também, ilícito penal. Significa dizer que, para definir a natureza da sanção aplicada, necessário se faz verificar o antecedente da norma sancionatória, identificando a relação jurídica desobedecida.

Aplicam-se às sanções o princípio da proporcionalidade, que deve ser observado quando da aplicação do critério quantitativo.

Neste ponto destacamos a lição de Helenilson Cunha Pontes a respeito do princípio da proporcionalidade em matéria de sanções tributárias, verbis:

“As sanções tributárias são instrumentos de que se vale o legislador para buscar o atingimento de uma finalidade desejada pelo ordenamento jurídico. A análise da constitucionalidade de uma sanção deve sempre ser realizada considerando o objetivo visado com sua criação legislativa. De forma geral, como lembra Régis Fernandes de Oliveira, “a sanção deve guardar proporção com o objetivo de sua imposição”. O princípio da proporcionalidade constitui um instrumento normativo-constitucional através do qual pode-se concretizar o controle dos excessos do legislador e das autoridades estatais em geral na definição abstrata e concreta das sanções”.

O primeiro passo para o controle da constitucionalidade de uma sanção, através do princípio da proporcionalidade, consiste na perquirição dos objetivos imediatos visados com a previsão abstrata e/ou com a imposição concreta da sanção. Vale dizer, na perquirição do interesse público que valida a previsão e a imposição de sanção”. (in “*O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário*”, ed. Dialética, São Paulo, 2000, pg.135)

Assim, em respeito a referido princípio, é possível afirmar que: se a multa é de natureza tributária, terá por base apropriada, via de regra, o montante do tributo não recolhido. Se a multa é de natureza administrativa, a base de cálculo terá por grandeza montante proporcional ao ilícito que se pretende proibir. Em ambos os casos as sanções podem ser agravadas ou qualificadas. Agravada, se além do descumprimento de obrigação acessória ou principal, houver embaraço à fiscalização, e, qualificada se ao ilícito somar-se outro de cunho penal – existência de dolo, fraude ou simulação.

A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES

A multa isolada, aplicada por ausência de recolhimento de antecipações, é regulada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, verbis:

[...]

A norma prevê, portanto, a imposição da referida penalidade quando o contribuinte do IRPJ e da CSSL, sujeito ao Lucro Real Anual, deixar de promover as antecipações devidas em razão da disposição contida no artigo 2º da Lei nº 9.430/96, verbis:

[...]

A natureza das antecipações, por sua vez, já foi objeto de análise do Superior Tribunal de Justiça, que manifestou entendimento no sentido de considerar que as antecipações se referem ao pagamento de tributo, conforme se depreende dos seguintes julgados:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSSL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO.

ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

1. “É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96” (AgRg no REsp 694278RJ, relator Ministro Humberto Martins, DJ de 3/8/2006).

2. A antecipação do pagamento dos tributos não configura pagamento indevido à Fazenda Pública que justifique a incidência da taxa Selic.

3. Recurso especial improvido.”

(Recurso Especial 529570 / SC Relator Ministro João Otávio de Noronha Segunda Turma Data do Julgamento 19/09/2006 DJ 26.10.2006 p. 277)

“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO CSSL APURAÇÃO POR ESTIMATIVA PAGAMENTO ANTECIPADO OPÇÃO DO CONTRIBUINTE LEI N. 9430/96.

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96. Precedentes: REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004. Agravo regimental improvido.”

(Agravo Regimental No Recurso Especial 2004/01397180 Relator Ministro Humberto Martins Segunda Turma DJ 17.08.2006 p. 341)

Do exposto, infere-se que a multa em questão tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de obrigação principal, qual seja, falta de pagamento de tributo, ainda que por antecipação prevista em lei.

Debates instalaram-se no âmbito desse Conselho Administrativo sobre a natureza da multa isolada. Inicialmente me filiei à corrente que entendia que a multa isolada não poderia prosperar porque penalizava conduta que não se configurava obrigação principal, tampouco obrigação acessória. Ou seja, mantinha o entendimento de que a multa em questão não se referia a qualquer obrigação prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional, na medida em que penalizava conduta que, a meu ver à época, não podia ser considerada obrigação principal, já que o tributo não estava definitivamente apurado, tampouco poderia ser considerada obrigação acessória, pois evidentemente não configura uma obrigação de caráter meramente administrativo, uma vez que a relação jurídica prevista na norma primária dispositiva é o “pagamento” de antecipação.

Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSLL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo.

Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado “sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”.

Frente a estas considerações, releva destacar que a penalidade em debate é exigida isoladamente, sem qualquer hipótese de agravamento ou qualificação e, embora seu cálculo tenha por referência a antecipação não realizada, sua exigência não se dá por falta de “pagamento de tributo”, dado o fato gerador do tributo sequer ter ocorrido. De forma semelhante, outras penalidades reconhecidas como decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias são calculadas em razão do valor dos tributos devidos⁴⁷ e exigidas de forma isolada.

Sob esta ótica, o recolhimento de estimativas melhor se alinha ao conceito de obrigação acessória que à definição de obrigação principal, até porque a antecipação do recolhimento é, em verdade, um ônus imposto aos que voluntariamente optam pela apuração anual do lucro tributável, e a obrigação acessória, nos termos do art. 113, §2º do CTN, é medida prevista não só no interesse da fiscalização, mas também da arrecadação dos tributos.

Veja-se, aliás, que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça acima citadas expressamente reconhecem este ônus como decorrente de uma opção, e distinguem a

⁴⁷ Lei nº 10.426, de 2002: Art. 7º O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon, nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante do imposto de renda da pessoa jurídica informado na DIPJ, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

II - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF, na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica ou na Dirf, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega destas Declarações ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

III - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante da Cofins, ou, na sua falta, da contribuição para o PIS/Pasep, informado no Dacon, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo; e (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

antecipação do pagamento do pagamento em si, isto para negar a aplicação de juros a partir de seu recolhimento no confronto com o tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário.

É certo que a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça já consolidou seu entendimento contrariamente à aplicação concomitante das penalidades em razão do princípio da consunção, conforme evidencia a ementa de julgado recente proferido no Agravo Regimental no Recurso Especial n.º 1.576.289/RS:

TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, I E II, DA LEI 9.430/1996 (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.488/2007). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTES.

1. A Segunda Turma do STJ tem posição firmada pela impossibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/1996 (AgRg no REsp 1.499.389/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp 1.496.354/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 24/3/2015).

2. Agravo Regimental não provido.

Todavia, referidos julgados não são de observância obrigatória na forma do art. 62, §1º, inciso II, alínea "b" do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015.

Além disso, a interpretação de que a falta de recolhimento da antecipação mensal é infração abrangida pela falta de recolhimento do ajuste anual, sob o pressuposto da existência de dependência entre elas, sendo a primeira infração preparatória da segunda, desconsidera o prejuízo experimentado pela União com a mora subsistente em razão de o tributo devido no ajuste anual sofrer encargos somente a partir do encerramento do ano-calendário.

Favorece, assim, o sujeito passivo que se obrigou às antecipações para apurar o lucro tributável apenas ao final do ano-calendário, conferindo-lhe significativa vantagem econômica em relação a outro sujeito passivo que, cometendo a mesma infração, mas optando pela regra geral de apuração trimestral dos lucros, suportaria, além do ônus da escrituração trimestral dos resultados, os encargos pela falta de recolhimento do tributo calculados desde o encerramento do período trimestral.

Quanto à transposição do princípio da consunção para o Direito Tributário, vale a transcrição da oposição manifestada pelo Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no voto condutor do acórdão n.º 1302-001.823:

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal stricto sensu. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, idem). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma

tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o in dubio pro reo do art. 112.

Oportuna, também, a citação da abordagem exposta em artigo publicado por Heraldo Garcia Vitta⁴⁸:

O Direito Penal é especial, contém princípios, critérios, fundamentos e normas particulares, próprios desse ramo jurídico; por isso, a rigor, as regras dele não podem ser estendidas além dos casos para os quais foram instituídas. De fato, não se aplica norma jurídica senão à ordem de coisas para a qual foi estabelecida; não se pode pôr de lado a natureza da lei, nem o ramo do Direito a que pertence a regra tomada por base do processo analógico.[15 Carlos Maximiliano, *Heremênutica e aplicação do direito*, p.212] Na hipótese de concurso de crimes, o legislador escolheu critérios específicos, próprios desse ramo de Direito. Logo, não se justifica a analogia das normas do Direito Penal no tema concurso real de infrações administrativas.

A ‘forma de sancionar’ é instituída pelo legislador, segundo critérios de conveniência/oportunidade, isto é, discricionariedade. Compete-lhe elaborar, ou não, regras a respeito da concorrência de infrações administrativas. No silêncio, ocorre cúmulo material.

Aliás, no Direito Administrativo brasileiro, o legislador tem procurado determinar o cúmulo material de infrações, conforme se observa, por exemplo, no artigo 266, da Lei nº 9.503, de 23.12.1997 (Código de Trânsito Brasileiro), segundo o qual “quando o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações, ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as respectivas penalidades”. Igualmente o artigo 72, §1º, da Lei 9.605, de 12.2.1998, que dispõe sobre sanções penais e administrativas derivadas de condutas lesivas ao meio ambiente: “Se o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações [administrativas, pois o disposto está inserido no Capítulo VI –Da Infração Administrativa] ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as sanções a elas cominadas”. E também o parágrafo único, do artigo 56, da Lei nº 8.078, de 11.9.1990, que regula a proteção do consumidor: “As sanções [administrativas] previstas neste artigo serão aplicadas pela autoridade administrativa, no âmbito de sua atribuição, podendo ser aplicadas cumulativamente, inclusive por medida cautelar antecedente ou incidente de procedimento administrativo”. [16 Evidentemente, se ocorrer, devido ao acúmulo de sanções, perante a hipótese concreta, pena exacerbada, mesmo quando observada imposição do mínimo legal, isto é, quando a autoridade administrativa tenha imposto cominação mínima, estabelecida na lei, ocorrerá invalidação do ato administrativo, devido ao princípio da proporcionalidade.]

No Direito Penal são exemplos de aplicação do princípio da consunção a absorção da tentativa pela consumação, da lesão corporal pelo homicídio e da violação de domicílio pelo furto em residência. Característica destas ocorrências é a sua previsão em normas diferentes, ou seja, a punição concebida de forma autônoma, dada a possibilidade fática de o agente ter a intenção, apenas, de cometer o crime que figura como delito-meio ou delito-fim.

Já no caso em debate, a norma tributária prevê expressamente a aplicação das duas penalidades em face da conduta de sujeito passivo que motive lançamento de ofício, como bem observado pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no já citado voto condutor do acórdão nº 9101-002.251:

[...]

Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996”.

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

⁴⁸ http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2644

Veja-se a redação do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, dada pela Lei n.º 11.488, de 2007 (sublinhei):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

[...];

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.

Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.

Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto: o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, portanto, claramente fixou a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. Somente desconsiderando-se todo o histórico de aplicação das penalidades previstas na redação original do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, seria possível interpretar que a redação alterada não determinou a aplicação simultânea das penalidades. A redação alterada é direta e impositiva ao afirmar que “serão aplicadas as seguintes multas”. Ademais, quando o legislador estipula na alínea “b” do inciso II do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal **ainda que** tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, claramente afirma a aplicação da penalidade **mesmo se** apurado lucro tributável e, por consequência, tributo devido sujeito à multa prevista no inciso I do seu art. 44.

Acrescente-se que não se pode falar, no caso, de *bis in idem* sob o pressuposto de que a imposição das penalidades teria a mesma base fática. Basta observar que as infrações ocorrem em diferentes momentos, o primeiro correspondente à apuração da estimativa com a finalidade de cumprir o requisito de antecipação do recolhimento imposto aos optantes pela apuração anual do lucro, e o segundo apenas na apuração do lucro tributável ao final do ano-calendário.

A análise, assim, não pode ficar limitada, por exemplo, à omissão de receitas ou ao registro de despesas indedutíveis, especialmente porque, para fins tributários, estas ocorrências devem, necessariamente, repercutir no cumprimento da obrigação acessória de antecipar ou na constituição, pelo sujeito passivo, da obrigação tributária principal. A base fática, portanto, é constituída pelo registro contábil ou fiscal, ou mesmo sua supressão, e pela repercussão conferida pelo sujeito passivo àquela ocorrência no cumprimento das obrigações tributárias. Como esta conduta se dá em momentos

distintos e com finalidades distintas, duas penalidades são aplicáveis, sem se cogitar de *bis in idem*.

Neste sentido, aliás, são as considerações do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior no voto condutor do Acórdão n.º 1302-001.823:

Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação.

Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre in casu, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas. Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja per se a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei no 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.

[...]

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, conseqüentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

Noutro ponto, refuto os argumentos de que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ-estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa. Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.

Tais circunstâncias são totalmente distintas das que ensejam a aplicação de multa moratória ou multa de ofício sobre tributo não recolhido. Nesta segunda hipótese, sim, a base fática é idêntica, porque a infração de não recolher o tributo no vencimento foi praticada e, para compensar a União o sujeito passivo poderá, caso não demande a

atuação de um agente fiscal para constituição do crédito tributário por lançamento de ofício, sujeitar-se a uma penalidade menor⁴⁹. Se o recolhimento não for promovido depois do vencimento e o lançamento de ofício se fizer necessário, a multa de ofício fixada em maior percentual incorpora, por certo, a reparação que antes poderia ser promovida pelo sujeito passivo sem a atuação de um Auditor Fiscal.

Imprópria, portanto, a ampliação do conteúdo expresso no enunciado da súmula a **partir do que consignado no voto condutor de alguns dos paradigmas**.

É importante repisar, assim, que as decisões acerca das infrações cometidas depois das alterações promovidas pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, não devem observância à Súmula CARF n.º 105 e os Conselheiros têm plena liberdade de convicção.

Somente a essência extraída dos paradigmas, integrada ao enunciado no caso, mediante expressa referência ao fundamento legal aplicável antes da edição da Medida Provisória n.º 351, de 2007 (art. 44, §1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996), representa o entendimento acolhido pela 1ª Turma da CSRF a ser observado, obrigatoriamente, pelos integrantes da 1ª Seção de Julgamento. Nada além disso.

De outro lado, releva ainda destacar que a aprovação de um enunciado não impõe ao julgador a sua aplicação cega. As circunstâncias do caso concreto devem ser analisadas e, caso identificado algum aspecto antes desconsiderado, é possível afastar a aplicação da súmula.

Veja-se, por exemplo, que o enunciado da Súmula CARF n.º 105 é omissivo acerca de outro ponto que permite interpretação favorável à manutenção parcial de exigências formalizadas ainda que com fundamento no art. 44, §1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996.

Neste sentido é a declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão n.º 1302-001.753:

A multa isolada teve em conta falta de recolhimento de estimativa de CSLL no valor de R\$ 94.130,67, ao passo que a multa de ofício foi aplicada sobre a CSLL apurada no ajuste anual no valor de R\$ 31.595,78. Discute-se, no caso, a aplicação da Súmula CARF n.º 105 de seguinte teor: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Os períodos de apuração atuados estariam alcançados pelo dispositivo legal apontado na Súmula CARF n.º 105. Todavia, como evidenciam as bases de cálculo das penalidades, a concomitância se verificou apenas sobre parte da multa isolada exigida por falta de recolhimento da estimativa de CSLL devida em dezembro/2002. Importa, assim, avaliar se o entendimento sumulado determinaria a exoneração de toda a multa isolada aqui aplicada.

A referência à exigência **ao mesmo tempo** das duas penalidades não possui uma única interpretação. É possível concluir, a partir do disposto, que não subsiste a multa isolada aplicada no mesmo lançamento em que formalizada a exigência do ajuste anual com acréscimo da multa de ofício proporcional, ou então que a multa isolada deve ser

⁴⁹ Lei n.º 9.430, de 1996, art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Medida Provisória n.º 1.725, de 1998) (Vide Lei n.º 9.716, de 1998)

exonerada quando exigida em face de antecipação contida no ajuste anual que ensejou a exigência do principal e correspondente multa de ofício. Além disso, pode-se interpretar que deve subsistir apenas uma penalidade quando a causa de sua aplicação é a mesma.

Os precedentes que orientaram a edição da Súmula CARF n.º 105 auxiliam nesta interpretação. São eles:

[...]

Observa-se nas ementas dos Acórdãos n.º 9101-001.261, 9101-001.307 e 1803-001.263 a abordagem genérica da infração de falta de recolhimento de estimativas como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano, e que por esta razão é absorvida pela segunda infração, devendo subsistir apenas a punição aplicada sobre esta. Sob esta vertente interpretativa, qualquer multa isolada aplicada por falta de recolhimento de estimativas sucumbiria frente à exigência do ajuste anual com acréscimo de multa de ofício.

Porém, os Acórdãos n.º 9101-001.203 e 9101-001.238, reportam-se à identidade entre a infração que, constatada pela Fiscalização, enseja a apuração da falta de recolhimento de estimativas e da falta de recolhimento do ajuste anual, assim como os Acórdãos n.º 1402-001.217 e 1102-000.748 fazem referência a aplicação de penalidades sobre a mesma base, ou ao fato de a base de cálculo das multas isoladas estar contida na base de cálculo da multa de ofício. Tais referências permitem concluir que, para identificação da concomitância, deve ser avaliada a causa da aplicação da penalidade ou, ao menos, o seu reflexo na apuração do ajuste anual e nas bases estimativas.

A adoção de tais referenciais para edição da Súmula CARF n.º 105 evidencia que não se pretendeu atribuir um conteúdo único à concomitância, permitindo-se a livre interpretação acerca de seu alcance.

Considerando que, no presente caso, as infrações foram apuradas de forma independente estimativa não recolhida em razão de seu parcelamento parcial e ajuste anual não recolhido em razão da compensação de bases negativas acima do limite legal e assim resultaram em distintas bases para aplicação das penalidades, é válido concluir que não há concomitância em relação à multa isolada aplicada sobre a parcela de R\$ 62.534,89 (= R\$ 94.130,67 R\$ 31.595,78), correspondente à estimativa de CSLL em dezembro/2002 que excede a falta de recolhimento apurada no ajuste anual.

Divergência neste sentido, aliás, já estava consubstanciada antes da aprovação da súmula, nos termos do voto condutor do Acórdão n.º 120100.235, de lavra do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes:

[...]

O valor tributável é o mesmo (R\$ 15.470.000,00). Isso, contudo, não implica necessariamente numa perfeita coincidência delitiva, pois pode ocorrer também que uma omissão de receita resulte num delito quantitativamente mais intenso.

Foi o que ocorreu. Em razão de prejuízos posteriores ao mês do fato gerador, o impacto da omissão sobre a tributação anual foi menor que o sofrido na antecipação mensal. Desse modo, a absorção deve é apenas parcial.

Conforme o demonstrativo de fls. 21, a omissão resultou numa base tributável anual do IR no valor de R\$ 5.076.300,39, mas numa base estimada de R\$ 8.902.754,18. Assim, deve ser mantida a multa isolada relativa à estimativa de imposto de renda que deixou de ser recolhida sobre R\$ 3.826.453,79 (R\$ 8.902.754,18 – R\$ 5.076.300,39), parcela essa que não foi absorvida pelo delito de não recolhimento definitivo, sobre o qual foi aplicada a multa proporcional.

Abaixo, segue a discriminação dos valores:

Base estimada remanescente: R\$ 3.826.453,79

Estimativa remanescente (R\$ 3.826.453,79 x 25%): R\$ 956.613,45

Multa isolada mantida (R\$ 956.613,45 x 50%): R\$ 478.306,72

Multa isolada excluída (R\$ 1.109.844,27 – R\$ 478.306,72: R\$ 631.537,55

[...]

A observância do entendimento sumulado, portanto, pressupõe a identificação dos requisitos expressos no enunciado e a análise das circunstâncias do caso concreto, a fim de conferir eficácia à súmula, mas não aplica-la a casos distintos. Assim, a referência expressa ao fundamento legal das exigências às quais se aplica o entendimento sumulado limita a sua abrangência, mas a adoção de expressões cujo significado não pode ser identificado a partir dos paradigmas da súmula confere liberdade interpretativa ao julgador.

Como antes referido, no presente processo a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais foi exigida para fatos ocorridos após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Sendo assim e diante do todo o exposto, não só não há falar na aplicação ao caso da Súmula CARF nº 105, como não se pode cogitar da impossibilidade de lançamento da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas após o encerramento do ano-calendário.

Como se viu, a multa de 50% prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 e calculada sobre o pagamento mensal de antecipação de IRPJ e CSLL que deixe de ser efetuado penaliza o descumprimento do dever de antecipar o recolhimento de tais tributos e independe do resultado apurado ao final do ano-calendário e da eventual aplicação de multa de ofício.

Nessa condição, a multa isolada é devida ainda que se apure prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, conforme estabelece a alínea "b" do referido inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sendo que não haveria sentido em comando nesse sentido caso não se pudesse aplicar a multa após o encerramento do ano-calendário, eis que antes de encerrado o ano sequer pode se determinar se houve ou não prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.

No mesmo sentido do entendimento aqui manifestado citam-se os seguintes acórdãos desta 1ª Turma da CSRF: 9101-002.414 (de 17/08/2016), 9101-002.438 (de 20/09/2016) e 9101-002.510 (de 12/12/2016).

É de se negar, portanto, provimento ao recurso da Contribuinte, mantendo-se o lançamento de multa isolada por falta de recolhimento das estimativas. (*destaques do original*)

Especificamente acerca do princípio da consunção, vale o acréscimo das razões de decidir adotadas pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto e expostas, dentre outros, no voto condutor do Acórdão nº 9101-006.056⁵⁰:

A alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 buscou adequar o dispositivo face à jurisprudência então dominante no CARF, mais precisamente a firmada em torno do entendimento do então Conselheiro e Presidente de Câmara José Clóvis Alves, o qual atacava a redação do *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430/96 ("*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição...*"), e divisava *bis in idem*, entendendo que a "mesma" multa seria aplicada quando do lançamento de ofício do tributo (Acórdão CSRF 01-05503 - 101-134520).

Na nova redação do citado artigo, o *caput* não mais faz referência à diferença de tributo ("*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas...*"), sendo tal

⁵⁰ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto.

expressão utilizada somente no inciso I, que trata da multa de 75% aplicada sobre a diferença de tributo lançado de ofício. A multa isolada ora é tratada em dispositivo específico (inciso II), que estabelece percentual distinto do da multa de ofício (esta é de 75%, e aquela de 50%). Vê-se, assim, que a nova multa isolada é aplicada, em percentual próprio, sobre o valor do pagamento mensal que deixou de ser efetuado a título de estimativa, não mais se falando em diferença sobre tributo que deixou de ser recolhido.

Em voto que a meu ver bem reflete a tese aqui exposta, o ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES foi preciso na análise do tema (Acórdão 103-23.370, Sessão de 24/01/2008):

[...]

Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.”

Desse modo, após o advento da MP n.º 351/2007, entendo que as multas isoladas devem ser mantidas, ainda que aplicadas em concomitância com as multas de ofício pela ausência de recolhimento/pagamento de tributo apurado de forma definitiva. Tal

conclusão decorre da constatação de se tratarem de penalidades distintas, com origem em fatos geradores e períodos de apuração diversos, e ainda aplicadas sobre bases de cálculos diferenciadas. A legislação, em nenhum momento, vedou a aplicação concomitante das penalidades em comento.

Em complemento, e em especial em relação à suposta aplicação do princípio da consunção, transcrevo o entendimento firmado pelo Conselheiro Leonardo de Andrade Couto em seus votos sobre o tema em debate:

“Manifestei-me em outras ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados *consuntos*, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado *consuntivo*, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, *o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave*.⁵¹.

Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.

No voto paradigma que decidiu casos como o presente sob a ótica do princípio da consunção, o relator cita Miguel Reale Junior que discorre sobre o crime progressivo, situação típica de aplicação do princípio em comento.

Pois bem. Doutrinariamente, existe *crime progressivo* quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico), necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um *minus* em direção a um *plus*.⁵² (destaques acrescidos).

Estaríamos diante de uma situação de conflito aparente de normas. Aparente porque o princípio da especialidade definiria a questão, com vistas a evitar a subsunção a dispositivos penais diversos e, por conseguinte, a confusão de efeitos penais e processuais.

Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.

Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.

Ainda seguindo a analogia com o direito penal, a grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.

Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei n.º 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo

⁵¹ RAMOS, Guilherme da Rocha. Princípio da consunção: o problema conceitual do crime progressivo e da progressão criminosa. Jus Navigandi, Teresina, ano 5, n. 44, 1 ago. 2000. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/996>>. Acesso em: 6 dez. 2010.

⁵² Idem, Idem

devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo.”
(*destaques do original*)

Nestes termos, ainda que as infrações cometidas repercutam na apuração da estimativa mensal e do ajuste anual, diferentes são as condutas punidas: o dever de antecipar e o dever de recolher o tributo devido ao final do ano-calendário. As alterações promovidas pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, convertida na Lei n.º 11.488, de 2007, por sua vez, não excetuaram a aplicação simultânea das penalidades, justamente porque diferentes são as condutas reprimidas, o mesmo se verificando na Instrução Normativa SRF n.º 93, de 1997, replicado atualmente na Instrução Normativa RFB n.º 1700, de 2017, que em seu art. 52 prevê a imposição, apenas, da multa isolada durante o ano-calendário, enquanto não ocorrido o fato gerador que somente se completará ao seu final, restando a possibilidade de aplicação concomitante com a multa de ofício, depois do encerramento do ano-calendário, reconhecida expressamente em seu art. 53. Veja-se:

Art. 52. Verificada, durante o ano-calendário em curso, a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, o lançamento de ofício restringir-se-á à multa isolada sobre os valores não recolhidos.

§ 1º A multa de que trata o caput será de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado.

§ 2º As infrações relativas às regras de determinação do lucro real ou do resultado ajustado, verificadas nos procedimentos de redução ou suspensão do IRPJ ou da CSLL a pagar em determinado mês, ensejarão a aplicação da multa de ofício sobre o valor indevidamente reduzido ou suspenso.

§ 3º Na falta de atendimento à intimação de que trata o § 1º do art. 51, no prazo nela consignado, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil procederá à aplicação da multa de que trata o caput sobre o valor apurado com base nas regras previstas nos arts. 32 a 41, ressalvado o disposto no § 2º do art. 51.

§ 4º A não escrituração do livro Diário ou do Lalur de que trata o caput do art. 310 até a data fixada para pagamento do IRPJ e da CSLL do respectivo mês, implicará desconsideração do balanço ou balancete para efeito da suspensão ou redução de que trata o art. 47 e a aplicação do disposto no § 2º deste artigo.

§ 5º Na verificação relativa ao ano-calendário em curso o livro Diário e o Lalur a que se refere o § 4º serão exigidos mediante intimação específica, emitida pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

Art. 53. Verificada a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I - a multa de ofício de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário correspondente; e

II - o IRPJ ou a CSLL devido com base no lucro real ou no resultado ajustado apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do tributo.

Observe-se, também, que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça acerca do tema foram editadas, apenas, no âmbito da 2ª Turma, e o posicionamento desta, inclusive, está renovado em acórdão mais recente, mas sem acréscimos nas razões de decidir, exarado nos

autos do Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial n.º 1.603.525/RJ, proferido em 23/11/2020⁵³ e assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

I - Na origem, trata-se de ação objetivando a anulação de três lançamentos tributários, em virtude da existência de excesso do montante cobrado.

II - Após sentença que julgou parcialmente procedente o pleito elaborado na exordial, foram interpostas apelações pelo contribuinte e pela Fazenda Nacional, recursos que tiveram, respectivamente, seu provimento parcialmente concedido e negado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, ficando consignado o entendimento de que é ilegal a aplicação concomitante das multas de ofício e isolada, previstas no art. 44 da Lei n. 9.430/1996.

III - Conquanto a parte insista que a única hipótese em que se poderá cobrar a multa isolada é se não for possível cobrar a multa de ofício, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica ao afirmar que é ilegal a aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/1996. Nesse sentido: REsp 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 17/3/2015, DJe 24/3/2015 e AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 17/9/2015, DJe 28/9/2015.

IV - Agravo interno improvido.

Observe-se, também, que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça acerca do tema haviam sido editadas, apenas, no âmbito da 2ª Turma, sendo o acórdão mais recente o exarado nos autos do Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial n.º 1.603.525/RJ, proferido em 23/11/2020⁵⁴ e assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

I - Na origem, trata-se de ação objetivando a anulação de três lançamentos tributários, em virtude da existência de excesso do montante cobrado.

II - Após sentença que julgou parcialmente procedente o pleito elaborado na exordial, foram interpostas apelações pelo contribuinte e pela Fazenda Nacional, recursos que tiveram, respectivamente, seu provimento parcialmente concedido e negado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, ficando consignado o entendimento de que é ilegal a aplicação concomitante das multas de ofício e isolada, previstas no art. 44 da Lei n. 9.430/1996.

III - Conquanto a parte insista que a única hipótese em que se poderá cobrar a multa isolada é se não for possível cobrar a multa de ofício, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica ao afirmar que é ilegal a aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/1996. Nesse sentido: REsp 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 17/3/2015, DJe 24/3/2015 e AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 17/9/2015, DJe 28/9/2015.

IV - Agravo interno improvido.

⁵³ Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Og Fernandes, Mauro Campbell Marques e Assusete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator Francisco Falcão.

⁵⁴ Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Og Fernandes, Mauro Campbell Marques e Assusete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator Francisco Falcão.

Recentemente, porém, noticiou-se que as duas turmas do Superior Tribunal de Justiça teriam se alinhado sob este entendimento, nos termos dos julgados proferidos à unanimidade no REsp n.º 2.104.963/RJ⁵⁵, de 05/12/2023, e no REsp n.º 1.708.819/RS⁵⁶, de 07/11/2023.

Primeiramente cabe observar que o REsp n.º 2.104.963/RJ não teve em conta exigência cumulada de multa proporcional com multa de ofício isolada por falta de recolhimento de estimativas. A cumulação da multa proporcional, no caso, se deu com multa de ofício aplicada por inobservância do dever de manter arquivos magnéticos, como registrado no voto condutor do acórdão de 05/12/2023:

Em suma, ao se examinar a pretensão fazendária posta neste apelo especial, verificar-se-á que a discussão nestes autos em epígrafe, defende a exigência concomitante e cumulada das multas tributárias impostas à contribuinte, seja em face da exigibilidade da infração fiscal imposta de ofício, pelo descumprimento de obrigação tributária acessória, seja pela multa fiscal impingida em razão da inobservância da obrigação tributária concernente ao dever da contribuinte de entregar corretamente a autoridade fiscal, os arquivos digitais com registros contábeis, nos termos do artigo 12, inciso III, da Lei 8.212/1991.

De toda a sorte, como antes registrado, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça já vinha se manifestando contrariamente à cumulação da multa de ofício proporcional com a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas. Apenas que tal julgado, de 2020, contou com a participação de Ministros que não mais integram a Segunda Turma.

Com respeito ao julgado proferido no REsp n.º 1.708.819/RS, releva notar que a unanimidade foi extraída sem a participação do Ministro Benedito Gonçalves, ausente justificadamente. Ainda, embora os fundamentos da decisão em questão tratem dos dispositivos legais que autorizam a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas concomitantemente com a multa proporcional, nas duas passagens do voto que referem o caso em discussão, vê-se que o questionamento era dirigido a penalidades no âmbito aduaneiro:

O magistrado a quo denegou a ordem, decidum este mantido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por fundamentos que podem ser resumidos nos seguintes termos: (I) constituem multas isoladas aquelas aplicadas pela Administração Aduaneira em decorrência de infração administrativa ao controle das importações; (II) a multa isolada pela incorreta classificação da mercadoria importada tem natureza diversa da multa de ofício. Esta última objetiva penalizar o contribuinte que deixa de recolher os tributos de forma voluntária e sua aplicação não implica ilegalidade, podendo, inclusive, incidir de forma cumulativa; e (III) a concessão de parcelamento é atividade discricionária da administração tributária, devendo o optante submeter-se às suas regras especiais e condições bem como aos seus requisitos.

[...]

Na espécie, entendeu o acórdão recorrido pela possibilidade de cumulação das multas, nos seguintes termos (fls. 620/621):

Como se vê, pretende a impetrante o reconhecimento de que as multas administrativas aplicadas constituem multa de ofício, para fins de gozo dos benefícios previstos na Lei 11.941 de 2009, que estabelece regime de parcelamento de débitos tributários. Com efeito, cabe observar que a multa de ofício objetiva penalizar o contribuinte que deixa de recolher os tributos de forma voluntária e, com isso, obriga o Fisco, mediante

⁵⁵ A Sra. Ministra Assusete Magalhães, os Srs. Ministros Afrânio Vilela, Francisco Falcão e Herman Benjamin votaram com o Sr. Ministro Relator Mauro Campbell Marques.

⁵⁶ Os Srs. Ministros Regina Helena Costa, Gurgel de Faria e Paulo Sérgio Domingues (Presidente) votaram com o Sr. Ministro Relator Sérgio Kukina. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Benedito Gonçalves.

complexo procedimento de fiscalização, a verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido. Todavia, a multa aqui analisada decorre da infração administrativa ao controle das importações, sendo irrelevante que tenha havido ou não o pagamento dos tributos incidentes na importação. É certo, pois, que se trata de multa isolada, e não de multa de ofício. No que se refere à alegação de impossibilidade de cumulação da multa isolada e de ofício, melhor sorte não assiste à impetrante. Conforme esclareceu o juiz da causa, 'a multa isolada pela incorreta classificação da mercadoria importada - caso dos autos - tem expressa permissão para ser aplicada cumulativamente com outras penalidades administrativas, conforme disposto no § 2º do art. 84 da Medida Provisória 2.158-35/2001.

[...]

Estes descompassos, somados ao fato de que ainda não se verificou o trânsito em julgado das referidas decisões, assim como não há notícia se houve interposição de recurso extraordinário nos correspondentes autos, impedem qualquer cogitação de mudança do entendimento até então afirmado por esta Conselheira.

Cabe esclarecer, por fim, que a Súmula CARF n.º 82 confirma a presente exigência. Isto porque o entendimento consolidado de que *após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas* decorre, justamente, da previsão legal de aplicação da multa de ofício isolada quando constatada tal infração. Ou seja, encerrado o ano-calendário, descabe exigir as estimativas não recolhidas, vez que já evidenciada a apuração final do tributo passível de lançamento se não recolhido e/ou declarado. Contudo, a lei não deixa impune o descumprimento da obrigação de antecipar os recolhimentos decorrentes da opção pela apuração do lucro real, estipulando desde a redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa por falta de recolhimento das estimativas, assim formalizada sem o acompanhamento do principal das estimativas não recolhidas que passarão, antes, pelo filtro da apuração ao final do ano-calendário.

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte e manter a exigência das multas isoladas, ainda que exigidas concomitantemente com a multa proporcional aplicada sobre os tributos devidos no ajuste do mesmo ano-calendário.

Em conclusão, no mérito deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte nas matérias conhecidas.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa

Declaração de Voto

Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic

No presente caso, o Redator ad hoc, Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, votou por dar provimento ao recurso especial do contribuinte no que se refere à amortização do ágio interno. E, embora eu concorde com diversas afirmações feitas em seu voto, entendo que, no presente caso, a operação que deu origem ao ágio interno carece de fundamentação econômica, o que impede a sua amortização fiscal, conforme detalhado abaixo.

Nos termos dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, bem como 20 do Decreto-lei nº 1.598/1977, com a redação vigente à época fatos, a amortização do ágio com fundamento em rentabilidade futura da investida era condicionada à verificação dos seguintes requisitos: (i) investimento em coligada ou controlada avaliado pelo método da equivalência patrimonial (“MEP”); (ii) participação societária adquirida com ágio, assim entendido a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor do patrimônio líquido à época da aquisição; (iii) custo de aquisição do investimento desdobrado em valor do patrimônio líquido e ágio; (iv) elaboração de documento demonstrando, a depender do fundamento econômico do ágio, o valor de mercado de bens do ativo da investida superior ao custo registrado na sua contabilidade e o valor da rentabilidade futura que embasou o registro do ágio; e (v) confusão patrimonial entre investida e investidora mediante incorporação, fusão ou cisão.

Assim, não havia, na legislação então vigente, vedação expressa à exclusão do lucro real do ágio decorrente de participação societária adquirida entre partes dependentes, razão pela qual não concordo com o entendimento de que, mesmo antes do advento da Lei nº 12.973/2014, todo e qualquer ágio gerado dentro de um grupo econômico é, necessariamente, artificial e indedutível.

Como explica o Conselheiro Marcos Takata, na declaração de voto apresentada no Acórdão nº 1103-00.501⁵⁷, para fins jurídico-tributários, “não se podem colocar os ágios internos todos numa ‘vala comum’”, de forma que é preciso distinguir os “ágios internos reais ou efetivos ou com causa”, que são aqueles que possuem efetividade econômica, daqueles “ágios internos ‘criados’ ou artificiais ou sem causa”. No mesmo sentido, ensina Luís Eduardo Schoueri que “o fato de as partes serem ligadas, por si só, não é determinante para que se possa dizer que o ágio gerado em uma transação interna decorre de uma operação simulada, na qual não houve um real intuito negocial, isto é, que não busca realizar seus efeitos próprios.”⁵⁸

Complementam esse racional Eliseu Martins e Alexsandro Broedel Lopes, ao afirmar que, quando o ágio por expectativa de rentabilidade futura (ou “goodwill”) é gerado em transações entre partes independentes, “existe maior segurança de que esse valor realmente corresponda a um ativo ligado à expectativa de rentabilidade futura da sociedade”. Por outro lado, “quando a transação societária envolve empresas sob controle comum, por exemplo, maior rigor deve ser aplicado na verificação da real existência do ágio”⁵⁹.

Assim, no que se refere às operações anteriores à Lei nº 12.973/2014 – como as aqui analisadas - o fato de um ágio decorrer da aquisição de participação societária entre partes dependentes, por si só, não impede sua amortização na apuração do lucro real. O que impede a amortização do ágio interno, quando preenchidos os demais requisitos legis para tanto, é a ausência de fundamentação econômica da operação que lhe deu causa.

Explica-se: nos termos do art. 7º, III, da Lei nº 9.532/1997, ágio somente será amortizável quando sua fundamentação econômica for a expectativa de rentabilidade futura da investida. O valor do ágio é decorrência direta do custo de aquisição, já que corresponde à diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor do patrimônio líquido da investida. Diante disso, a ausência de fundamentação econômica da operação de aquisição torna

⁵⁷ J. em 30.06.2011.

⁵⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. Ágio em reorganizações societárias (aspectos tributários). São Paulo: Dialética, 2012, p. 115.

⁵⁹ LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. Do Ágio Baseado em Expectativa de Rentabilidade Futura - Algumas Considerações Contábeis. In MOSQUEIRA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos). 3. ed., São Paulo: Dialética, p. 39.

artificial o custo de aquisição e, por consequência, o próprio ágio. O ágio artificial, por sua vez, carece de fundamentação econômica, o que impede sua amortização, por violação ao disposto no referido inciso III do art. 7º da Lei nº 9.532/1997.

Em outras palavras: o ágio interno será real, efetivo, quando a operação de aquisição que lhe deu causa tiver fundamentação econômica – hipótese na qual o ágio com fundamento na expectativa de rentabilidade futura da investida poderá ser amortizado na apuração do lucro real. Nesse sentido, Ricardo Mariz de Oliveira explica que a justificativa econômica é o que dá suporte ao tratamento jurídico do ágio, de forma que, quando não houver aquisição ou a aquisição não dispuser de sentido econômico, o ágio interno será apenas aparente. Confira-se:

“Aliás, foi a sensibilidade do legislador do Decreto-lei nº 1.598 que o levou a arrolar um amplo leque de fundamentos econômicos para o ágio ou deságio, os quais estão no fundo da própria razão da sua existência. (...)”

Em síntese, há sempre uma justificativa econômica para ágio ou deságio, e essa justificativa dá suporte para o respectivo tratamento jurídico.

Pois é exatamente quando não haja essa justificativa que se pode falar em ágio interno, bastando utilizar os exemplos acima no sentido negativo, ou seja, notadamente quando não haja aquisição ou haja uma aquisição na qual nenhum sentido econômico possa ser encontrado para o pagamento de ágio”⁶⁰.

Nas transações envolvendo empresas sob controle comum, a ausência de interesses conflitantes na formação do custo de aquisição do investimento indica artificialidade do ágio interno. Isso porque o preço de mercado se forma a partir da contraposição de interesses, de maneira que, ainda que o valor justo de uma participação societária possa ser estimado, é o crivo de uma negociação que traz concretude à estimativa, afastando eventuais distorções.

Portanto, para que um ágio interno seja passível de amortização na apuração do lucro real, é preciso que a sua formação sofra a influência de fatores externos ao grupo, que indiquem a contraposição de interesses na sua formação – o que ocorre, por exemplo, quando a operação que gerou o ágio teve a participação de acionistas minoritários ou, ainda, reflete o valor do ágio surgido em uma operação anterior entre partes independentes. Do contrário, ainda que o custo de aquisição da participação societária esteja baseado em laudo de avaliação, a artificialidade do ágio interno não será afastada, tendo em vista que o documento - em regra, contratado pelo próprio grupo - conterá uma estimativa, que pode não refletir o valor que um terceiro estaria disposto a pagar pela participação societária.

No presente caso, em resumo, a Autoridade Fiscal identificou que a empresa ALL – AMERICA LATINA LOGÍSTICA S.A, após incorporar sua controlada LOGISPAR, passou a amortizar na apuração do lucro real o ágio gerado em reestruturações societárias ocorridas dentro do grupo. É o que se extrai do Termo de Encerramento de Ação Fiscal:

24. Verificamos que, neste caso – doravante denominado “Ágio Logispar”–, quando ocorreu a reestruturação societária, não se verificou aporte de dinheiro de investidores independentes (não relacionados com as investidas) ou pagamento pelo ágio; ou seja, não foi gerada despesa ou custo operacional passível de dedução para a empresa. (...)”

30. O que justificou o ágio na ALL foi a nova avaliação econômico-financeira da LOGISPAR em 2003 (laudo citado no item 17), o qual não prevalece na incorporação,

⁶⁰ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Questões Atuais sobre o Ágio. Ágio Interno – Rentabilidade Futura e Intangível – Dedutibilidade das Amortizações – As Inter-relações entre a Contabilidade e o Direito. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel. Controvérsias Jurídico-Contábeis. 2º volume. São Paulo: Dialética, 2011, p. 231.

pois trata-se de pessoas jurídicas sob o mesmo controle acionário. Portanto, ausente também o segundo pressuposto do ágio, o fundamento econômico. (...)

34. Pelo visto até então, resta inequívoco que estamos diante de uma estratégia de planejamento tributário da modalidade conhecida como “ágio de si mesmo”. Isso porque, na essência, na reestruturação realizada em dezembro de 2003, a LOGISPAR contabilizou e manteve estes valores em seu balanço patrimonial, sendo os mesmos aproveitados pela ALL de outubro de 2006 a dezembro de 2007, como ágio, para exclusão da base imponible do IRPJ e da CSLL. (...)

44. Além de restar evidente que não houve pagamento de ágio na reestruturação societária da LOGISPAR, também ficou caracterizado que o que houve foi simplesmente uma transferência das participações entre empresas do mesmo grupo, sem a necessária independência dos envolvidos exigida pela legislação.

O contribuinte, por sua vez, não foi capaz de infirmar os fatos constatados pela Autoridade Fiscal com base na sua contabilidade, isto é, não trouxe aos autos elementos suficientes para demonstrar que o referido ágio, apesar de surgido em operações realizadas dentro do grupo econômico, possui a exigida fundamentação econômica.

No que se refere ao ônus da prova – discussão surgida durante os debates ocorridos na sessão de julgamento – entendo que, uma vez comprovado pela Autoridade Fiscal que o contribuinte deduziu o ágio interno na apuração do lucro real, caberia ao contribuinte, nos termos do art. 373 do Código de Processo Civil, apresentar elementos para demonstrar que o referido ágio, em algum momento, sofreu a influência de fatores externos ao grupo, sendo, pois, passível de amortização fiscal. Por essa razão, divergi do Redator ad hoc, Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, e acompanhei, pelas conclusões o voto vencedor do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes.

(documento assinado digitalmente)

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic